CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

COMENTADO

Sumário

APRESENTAÇÃO DO PROFESSOR E DO MATERIAL

Olá, amigos! Sou o Fábio Dutra, professor de Direito Tributário e Legislação Tributária no Estratégia Concursos. Sou também Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

É com grande satisfação que publicamos a segunda edição do Código Tributário Nacional (CTN) Comentado, disponibilizando este material gratuitamente a todos vocês! Entendemos que o conhecimento do texto do CTN é um requisito básico, **seja na preparação para concursos públicos que cobram a disciplina de Direito Tributário, seja na preparação para o Exame da OAB.**

Tal importância se dá porque o CTN disciplina as normas gerais de Direito Tributário, aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cumprindo o disposto no art. 146, III, "a" e "b", da Constituição Federal.

É por isso que em todas as nossas aulas demonstrativas recomendamos aos nossos alunos fazer uma leitura diária do CTN, ainda que poucas páginas por dia, pois, ao longo do tempo, esse esforço diário repercutirá na memorização do que vocês precisam para acertar as questões de prova que cobram a literalidade do Código.

1. Esta segunda edição do CTN Comentado foi publicada em agosto de 2019.

2. O CTN Comentado não deve ser utilizado como único material de estudo. Vocês não irão aprender Direito Tributário apenas com este material. O objetivo é fornecer um material que os ajudará a memorizar os dispositivos da Lei 5.172/66, melhorando significativamente o nível de conhecimento de vocês para a prova! Se vocês quiserem aprender Direito Tributário, inscrevam-se em um de nossos cursos disponíveis no site **www.estrategiaconcursos.com.br**.

3. O CTN Esquematizado não tem por objetivo analisar entendimentos doutrinários e jurisprudenciais. Nosso foco é ler o CTN e fazer breves apontamentos para facilitar a compreensão do seu texto.

4. Recomendamos a leitura diária do CTN. Sugerimos ler 2 a 3 páginas por dia. Você pode fazer isso com outras normas que também sejam relevantes para o seu concurso, como, por exemplo, a CF/88. Ao longo do tempo, você terá lido diversas vezes tais normas.

5. Tenha muito cuidado com as ressalvas *"salvo disposição de lei em contrário"* ao longo do CTN, que foram devidamente grifadas em nosso material, a fim de que você as memorize e acerte as questões na hora da prova!

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966.

Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea *b*, da Constituição Federal as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

Comentário: O dispositivo prescreve que o CTN trata das normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Antes de ler qualquer outro dispositivo desta norma, deve-se ter como premissa o que acaba de ser dito.

Observação:
1) A expressão "com fundamento na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965" atualmente se refere aos arts. 145 a 162 da CF/88, que tratam do Sistema Tributário Nacional.
2) A expressão "artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal" atualmente pode ser entendida como os arts. 24, §§ 1º a 4º, e 146, da CF/88.

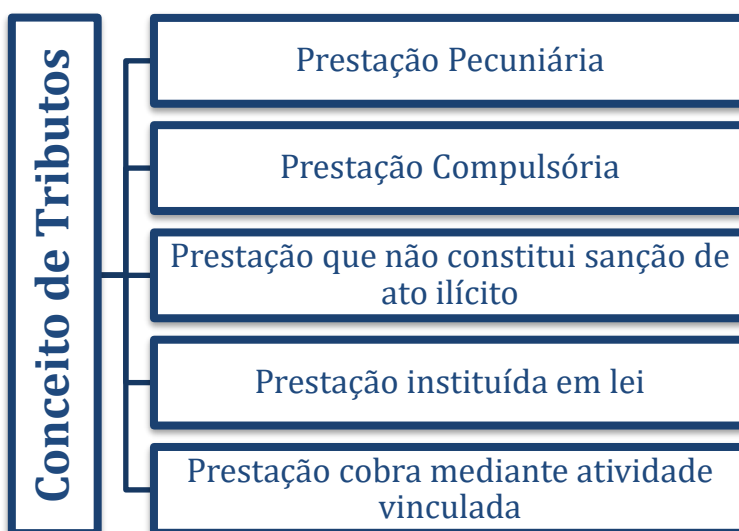
LIVRO PRIMEIRO - SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

TÍTULO I - DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

Comentário: Pela redação do CTN, não constam as medidas provisórias (surgidas com o advento da CF/88), embora tais atos inegavelmente sejam incluídos no sistema tributário nacional, por terem força de lei, e por serem utilizados muitas vezes para tratar de matéria tributária. Lembre-se de que não há qualquer vedação constitucional à utilização de medidas provisórias para tratar de matéria tributária.

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Comentário: Este talvez seja o dispositivo mais importante de todo o CTN. A razão se deve ao conceito de tributo. É impossível estudar direito tributário sem se ter a noção exata do que é um tributo. O art. 146, III, "a", da CF/88, estabelece que cabe à lei complementar dar a definição de tributo.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Comentário: O CTN definiu que, para identificarmos a natureza jurídica específica do tributo, isto é, a espécie tributária (impostos, taxas, etc.), deve-se levar em conta apenas o fato gerador. Assim, para o legislador, a denominação e as demais características formais adotadas pela lei bem como a destinação legal do produto da arrecadação do tributo são irrelevantes para definir a sua natureza jurídica. Isso significa que, mesmo que uma lei diga que o tributo instituído é uma taxa, essa denominação trazida pelo legislador não define a espécie tributária, mas sim a essência do seu fato gerador (poderia ser um imposto, por exemplo).

Não obstante seja possível a cobrança literal do dispositivo em provas de concursos, tal regra não se aplica aos empréstimos compulsórios e às contribuições especiais, tributos finalísticos, sendo a destinação da arrecadação critério de validação constitucional dessas duas espécies tributárias.

Quanto ao art. 5º, é importante saber que, com base na CF/88, existem cinco espécies tributárias (teoria pentapartida):

TÍTULO II - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

CAPÍTULO I - Disposições Gerais

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Comentário: A atribuição da competência tributária a determinado ente político compreende a competência legislativa para instituir o tributo e definir os seus aspectos, tais como fatos geradores, bases de cálculo, alíquotas, contribuintes, responsáveis, etc.

Ademais, embora o CTN tenha mencionado limitações contidas em Constituições Estaduais e Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, não se pode cogitar que um ente venha disciplinar temas relativos aos tributos que não são de sua competência, por ofensa ao princípio federativo. Essa restrição, evidentemente, não se aplica às limitações previstas na CF/88.

Ao final do supracitado dispositivo, menciona-se que deve ser observado o disposto "nesta Lei", ou seja, no CTN. Isso significa que a competência legislativa dos entes deve obedecer às normas gerais em matéria tributária.

Acrescentamos, ainda, que o par. único, do art. 6º, esclarece que a repartição das receitas tributárias de um ente com outros não interfere na competência tributária daquele.

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

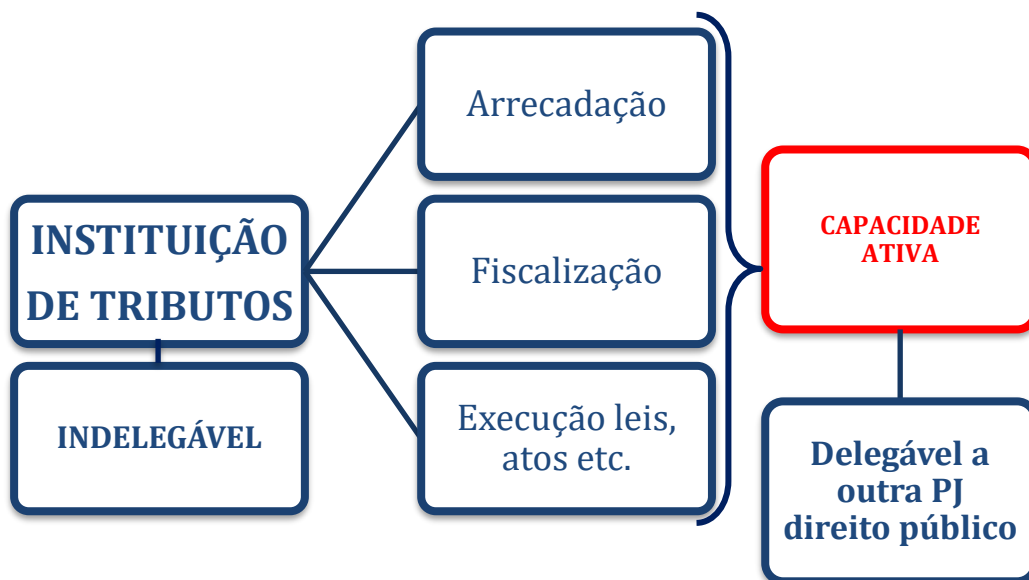
§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

Comentário: Uma das características mais importantes da competência tributária é ser indelegável. Isso significa que se a CF/88 determina que cabe à União instituir imposto sobre a renda, a União não pode delegar tal competência a outro ente.

Nada impede, contudo, que seja delegada as funções de arrecadar, cobrar e fiscalizar tributos, ou, como define o CTN, também as funções de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária. Essa delegação por ocorre a outra pessoa jurídica de direito público e denomina-se capacidade tributária ativa.

A delegação da capacidade tributária ativa compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferiu, e pode ser revogada a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica que detém a competência tributária.

Não se pode confundir, ainda, competência tributária e capacidade tributária (que já se distinguem entre si) com a mera arrecadação de tributos, que pode ser atribuída a uma pessoa jurídica de direito privado. Neste ponto, tratamos das instituições financeiras, que recebem os tributos e repassam aos cofres públicos.

CAPÍTULO II - Limitações da Competência Tributária

SEÇÃO I
Disposições Gerais

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;

II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

IV - cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.

Comentário: O art. 9º, caput, e seus incisos I, II e III, retratam, respectivamente, os seguintes princípios tributários: legalidade, anterioridade tributária e liberdade de tráfego, todos eles previstos na atual Constituição Federal.

Quanto ao princípio da legalidade (inciso I), deve-se observar que as citadas exceções ao princípio da legalidade, dispostas no art. 21, 26 e 65 não estão em total conformidade com a CF/88, haja vista permitirem a majoração das bases de cálculo do II, IE e IOF, por meio de ato do Poder Executivo, o que não foi permitido no art. 153, § 1º, da CF/88. O referido dispositivo constitucional admitiu apenas a alteração das respectivas alíquotas atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.

Quanto ao princípio da anterioridade tributária, não cabe seu estudo por meio deste dispositivo do CTN, pois atualmente a CF/88 ampliou significativamente a extensão do aludido princípio (CF/88, art. 150, III, “b”), prevendo sua aplicação aos tributos em geral, salvo algumas exceções. Ademais, por força da EC 42/03 (incluindo o art. 150, III, “c”), interpreta-se o princípio da anterioridade cumulativamente com o denominado princípio da anterioridade nonagesimal, ou noventena, o qual guarda também determinadas exceções.

Observa-se, ainda, que, em relação às imunidades tributárias, a imunidade cultural alcançou o “papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros”, mas não os próprios livros, jornais e periódicos, tal como consta atualmente no art. 150, VI, “d”, da CF/88.

Não foi previsto, ainda, a imunidade tributária da música nacional, surgida com a EC 75/2013, que incluiu a alínea “e” ao art. 150, VI, da CF/88.

Art. 10. É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que importe distinção ou preferência em favor de determinado Estado ou Município.

Art. 11. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino.

Comentário: O art. 10 do CTN foi reproduzido no art. 151, I, da CF/88, sendo que neste foi admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Relativamente ao art. 11, sua redação consta quase que literalmente no art. 152, da CF/88, sendo que neste foi vedada também o estabelecimento de diferença tributária entre “serviços de qualquer natureza”, em razão de sua procedência ou destino.

SEÇÃO II
Disposições Especiais

Art. 12. O disposto na alínea a do inciso IV do artigo 9º, observado o disposto nos seus §§ 1º e 2º, é extensivo às autarquias criadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, tão-somente no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes.

Art. 13. O disposto na alínea a do inciso IV do artigo 9º não se aplica aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente, no que se refere aos tributos de sua competência, ressalvado o que dispõe o parágrafo único.

Parágrafo único. Mediante lei especial e tendo em vista o interesse comum, a União pode instituir isenção de tributos federais, estaduais e municipais para os serviços públicos que conceder, observado o disposto no § 1º do artigo 9º.

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

Comentário: Chamamos atenção do aluno para o que consta no parágrafo único do art. 13. Trata-se de inconstitucional permissão para instituição de isenção heterônoma, encontrando óbice no art. 151, III, da CF/88.

Ademais, o art. 15, ao estabelecer a competência da União para instituir empréstimos compulsórios, traz um pressuposto autorizativo em desacordo com a atual CF: conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo. Atualmente, a União pode instituir empréstimos compulsórios nas seguintes situações (CF/88, art. 148):

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

TÍTULO III - IMPOSTOS

CAPÍTULO I - Disposições Gerais

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Art. 17. Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste Título, com as competências e limitações nele previstas.

Art. 18. Compete:

I - à União, instituir, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se aqueles não forem divididos em Municípios, cumulativamente, os atribuídos a estes;

II - ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios, instituir, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios.

Comentário: Imposto é um tributo não vinculado, isto é, o fato gerador dessa espécie tributária é definido como sendo uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Ou seja, a obrigação de pagar impostos decorre de fatos do contribuinte. Por exemplo: a pessoa que possui um imóvel urbano está obrigada a pagar IPTU, independentemente de qualquer atividade estatal específica a ela relativa.

Além disso, os impostos são tributos de arrecadação não vinculada. Assim, a receita decorrente dos impostos não pode ser vinculada a órgão, fundo ou despesas, ressalvadas as hipóteses constitucionalmente previstas.

O art. 17 é inaplicável hoje porque há outros impostos previstos na CF/88 que não foram incluídos no CTN, a exemplo do IPVA, de competência dos Estados e do Distrito Federal.

Quanto ao art. 18, trata-se da competência cumulativa, hoje prevista no art. 147, da CF/88. Contudo, em relação ao inciso II, o art. 147 da CF/88 menciona apenas que cabe ao Distrito Federal instituir, cumulativamente, os impostos municipais.

ESQUEMATIZANDO

Imposto	
	Fato gerador não vinculado
	Arrecadação não vinculada

Competência Tributária

- União (nos territórios federais)
  - Territórios divididos em Municípios → Competência para instiruir impostos estaduais
  - Territórios NÃO divididos em Municípios → Competência para instiruir impostos estaduais e MUNICIPAIS
- Distrito Federal (não é dividido em Municípios) → Competência para instituir impostos estaduais e municipais

CAPÍTULO II - Impostos sobre o Comércio Exterior

SEÇÃO I
Impostos sobre a Importação

Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.

Art. 20. A base de cálculo do imposto é:

I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

II - quando a alíquota seja ad valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;

III - quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação.

Art. 21. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

Art. 22. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.

Comentário: A previsão no art. 21, conferindo ao Poder Executivo a possibilidade de alterar as bases de cálculo do II não foi recepcionada pela atual CF/88, já que no seu art. 153, § 1º, admite-se apenas a alteração das alíquotas do referido imposto, dentro das condições e limites legalmente estabelecidos.

Imposto de Importação (II)
Competência: União
Finalidade: Extrafiscal
Fato Gerador: Entrada de produtos estrangeiros em território nacional
Base de Cálculo: Se alíquota específica: unidade de medida adotada pela lei; Se alíquota *ad valorem*: Valor Aduaneiro (preço normal).
Alíquota: Reduzida/Majorada por ato do Poder Executivo (condições/limites legais) Obs.: Constitui exceção aos princípios Anterioridade Anual/Nonagesimal
Contribuinte: Importador ou quem a ele a lei equiparar
Lançamento: Por homologação

SEÇÃO II
Imposto sobre a Exportação

Art. 23. O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional.

Art. 24. A base de cálculo do imposto é:

I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

II - quando a alíquota seja ad valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência.

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso II, considera-se a entrega como efetuada no porto ou lugar da saída do produto, deduzidos os tributos diretamente incidentes sobre a operação de exportação e, nas vendas efetuadas a prazo superior aos correntes no mercado internacional o custo do financiamento.

Art. 25. A lei pode adotar como base de cálculo a parcela do valor ou do preço, referidos no artigo anterior, excedente de valor básico, fixado de acordo com os critérios e dentro dos limites por ela estabelecidos.

Art. 26. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-los aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

Art. 27. Contribuinte do imposto é o exportador ou quem a lei a ele equiparar.

Art. 28. A receita líquida do imposto destina-se à formação de reservas monetárias, na forma da lei.

Comentário: A previsão no art. 26, conferindo ao Poder Executivo a possibilidade de alterar as bases de cálculo do IE não foi recepcionada pela atual CF/88, já que no seu art. 153, § 1º, admite-se apenas a alteração das alíquotas do referido imposto, dentro das condições e limites legalmente estabelecidos.

O mesmo ocorre em relação ao art. 28, do CTN, que vincula a receita do IE à formação de reservas monetárias, na forma da lei. Tal previsão encontrava amparo na EC 18/65, da CF/46. Atualmente, o art. 167, IV, da CF/88, veda a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa.

Imposto de Exportação (IE)
Competência: União
Finalidade: Extrafiscal
Fato Gerador: Saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território nacional
Base de Cálculo: Se alíquota específica: unidade de medida adotada pela lei; Se alíquota *ad valorem*: Preço normal.
Alíquota: Reduzida/Majorada por ato do Poder Executivo (condições/limites legais) Obs.: Constitui exceção aos princípios Anterioridade Anual/Nonagesimal
Contribuinte: Exportador ou quem a ele a lei equiparar
Lançamento: Por homologação

CAPÍTULO III - Impostos sobre o Patrimônio e a Renda

SEÇÃO I
Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município.

Art. 30. A base do cálculo do imposto é o valor fundiário.

Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Comentário: A competência para tributação da propriedade imobiliária foi dividida entre a União e os Municípios. Assim sendo, a União é competente para tributar os imóveis localizados fora da zona urbana do Município, e os Municípios são competentes para tributar os imóveis urbanos. Vale ressaltar que a definição de zona urbana foi trazida no próprio CTN, em seu art. 32, § 1º.

Imposto Sobre Propriedade Territorial Rural (ITR)
Competência: União
Finalidade: Extrafiscal
Fato Gerador: Propriedade, domínio útil ou posse de imóvel por natureza
Base de Cálculo: Valor fundiário (terra nua)
Alíquota: Reduzida/Majorada por lei.
Contribuinte: Proprietário do imóvel, titular do seu domínio útil ou o seu possuidor
Lançamento: Por homologação

SEÇÃO II
Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Comentário: É muito importante memorizar a definição dos requisitos mínimos para caracterização de determinada área como zona urbana, já que, de acordo com o próprio CTN, este é o critério para delimitar a competência da União para instituir ITR, e a competência dos Municípios para instituir IPTU.

Há que se destacar que o IPTU não incide apenas sobre o imóvel por natureza, mas também sobre bem imóvel por acessão física, que se caracteriza por tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada ao solo, os edifícios e construções, de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano. É por isso que a base de cálculo do IPTU contempla o valor venal do imóvel (terreno + edificações).

Imposto Sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU)
Competência: Município
Finalidade: Fiscal/Extrafiscal
Fato Gerador: Propriedade, domínio útil ou posse de imóvel por natureza ou acessão física
Base de Cálculo: Valor venal do imóvel Obs.: Constitui exceção ao princípio Anterioridade Nonagesimal
Alíquota: Reduzida/Majorada por lei
Contribuinte: Proprietário do imóvel, titular do seu domínio útil ou o seu possuidor
Lançamento: De ofício

SEÇÃO III

Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I - quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;

II - quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.

Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.

Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§ 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinqüenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subseqüentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

§ 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

§ 3º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.

Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

Art. 39. A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação. (Vide Ato Complementar nº 27, de 1966)

Art. 40. O montante do imposto é dedutível do devido à União, a título do imposto de que trata o artigo 43, sobre o provento decorrente da mesma transmissão.

Art. 41. O imposto compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre que versarem os direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial decorra de sucessão aberta no estrangeiro.

Art. 42. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

Comentário: Com o advento da CF/88, a tributação das transmissões cabe não apenas aos Estados, mas também aos Municípios. Ademais, a atual Carta Magna ampliou a competência, alcançando quaisquer bens e direitos, móveis ou imóveis (o CTN só previu a transmissão de bens imóveis e os direitos a eles relativos).

Desse modo, atualmente, a competência ficou assim distribuída:

Estados e Distrito Federal → Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos **(ITCMD)**;

Municípios e Distrito Federal → Imposto sobre transmissão *"inter vivos"* por ato oneroso de imóveis, por natureza ou acessão física e de direitos a eles relativos **(ITBI)**;

Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)
Fato Gerador: transmissão, por *causa mortis* ou por doação, de quaisquer bens ou direitos.
Base de Cálculo: Valor venal dos bens ou direitos transmitidos.
Alíquota: Limite máximo fixado pelo Senado Federal
Contribuinte: Qualquer das partes na operação tributada.

Imposto Sobre Transmissão De Bens Imóveis (ITBI)
Competência: Município
Finalidade: Fiscal
Fato Gerador: Transmissão de bens imóveis, e direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão dos direito a sua aquisição.
Base de Cálculo: Valor venal do imóvel
Alíquota: Reduzida/Majorada por lei
Contribuinte: Qualquer uma das partes na operação tributada
Lançamento: Por declaração (ou homologação)

SEÇÃO IV
Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1o A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2o Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Comentário: O fato gerador do IR está relacionado à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. Em ambos os casos, trata-se de acréscimos patrimoniais, que podem ser entendidos como a variação patrimonial positiva em um determinado período.

O art. 44 menciona tão somente a base de cálculo do IR incidente sobre as pessoas jurídicas (IRPJ), não definindo a base de cálculo do IRPF, incidente sobre as pessoas físicas.

Imposto De Renda (IR)
Competência: União
Finalidade: Fiscal
Fato Gerador: Renda: produto do capital, trabalho ou ambos Proventos de qualquer natureza: demais acréscimos patrimoniais
Base de Cálculo: Montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.
Alíquota: Reduzida/Majorada por lei. Obs.: Constitui exceção ao princípio da Anterioridade Nonagesimal
Contribuinte: Titular da renda e dos proventos ou seu possuidor.
Lançamento: Por homologação

CAPÍTULO IV - Impostos sobre a Produção e a Circulação

SEÇÃO I

Imposto sobre Produtos Industrializados

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:

a) do imposto sobre a importação;

b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;

c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;

b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.

Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos.

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.

Art. 50. Os produtos sujeitos ao imposto, quando remetidos de um para outro Estado, ou do ou para o Distrito Federal, serão acompanhados de nota fiscal de modelo especial, emitida em séries próprias e contendo, além dos elementos necessários ao controle fiscal, os dados indispensáveis à elaboração da estatística do comércio por cabotagem e demais vias internas.

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

Comentário: O IPI é um imposto plurifásico, ou seja, incide mais de uma vez em uma cadeia de industrialização. Em vista disso, o art. 49, do CTN, previu que o IPI deverá ser não cumulativo, permitindo que o montante pago de imposto na etapa anterior seja compensado com o valor devido nas etapas subsequentes.

Ademais, a CF/88, além de impor a não cumulatividade, previu que o IPI deve ser seletivo. A seletividade consiste na graduação das alíquotas do imposto conforme a essencialidade dos produtos tributados. Ou seja, produtos essenciais recebem tributação inferior aos produtos supérfluos. Logo, o arroz será tributado com alíquota inferior aos brinquedos, por exemplo.

Vale ressaltar que o IPI também incide sobre os produtos de procedência estrangeira, cuja industrialização tenha ocorrido no exterior, por ocasião do desembaraço aduaneiro, quando da internalização desse produto no Brasil.

Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI)
Competência: União
Finalidade: Extrafiscal
Fato Gerador: I) desembaraço aduaneiro II) saída dos estabelecimentos contribuintes do imposto III) arrematação em leilão
Base de Cálculo: I) preço normal + II + taxas + encargos cambiais II) valor da operação III) preço da arrematação
Alíquota: Reduzida/Majorada por ato do Poder Executivo (condições/limites legais) Obs.: Constitui exceção ao princípio Anterioridade Anual
Contribuinte: Importador ou a ele equiparado; Industrial ou a ele equiparado; Comerciante de produtos sujeitos ao IPI, destinados aos industriais; Arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.
Lançamento: Por homologação

SEÇÃO II

Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias

Arts. 52 a 58 . (Revogados pelo Decreto-lei nº 406, de 1968

SEÇÃO III

Imposto Municipal sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias

Arts. 59 a 62 (Revogados pelo Ato Complementar nº 31, de 1966)

SEÇÃO IV

Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários

Art. 63. O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador:

I - quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado;

II - quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este;

III - quanto às operações de seguro, a sua efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável;

IV - quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável.

Parágrafo único. A incidência definida no inciso I exclui a definida no inciso IV, e reciprocamente, quanto à emissão, ao pagamento ou resgate do título representativo de uma mesma operação de crédito.

Art. 64. A base de cálculo do imposto é:

I - quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros;

II - quanto às operações de câmbio, o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição;

III - quanto às operações de seguro, o montante do prêmio;

IV - quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários:

a) na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver;

b) na transmissão, o preço ou o valor nominal, ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a lei;

c) no pagamento ou resgate, o preço.

Art. 65. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política monetária.

Art. 66. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

Art. 67. A receita líquida do imposto destina-se a formação de reservas monetárias, na forma da lei.

Comentário: A previsão no art. 65, conferindo ao Poder Executivo a possibilidade de alterar as bases de cálculo do IOF não foi recepcionada pela atual CF/88, já que no seu art. 153, § 1º, admite-se apenas a alteração das alíquotas do referido imposto, dentro das condições e limites legalmente estabelecidos.

O mesmo ocorre em relação ao art. 67, do CTN, que vincula a receita do IOF à formação de reservas monetárias, na forma da lei. Tal previsão encontrava amparo na EC 18/65, da CF/46. Atualmente, o art. 167, IV, da CF/88, veda a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa.

Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e Relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF)
Competência: União
Finalidade: Extrafiscal
Fato Gerador: Crédito e câmbio: valor entregue ou posto à disposição; Seguro: emissão da apólice ou recebimento do prêmio; Títulos ou valores: emissão, transmissão, pagamento ou resgate.
Base de Cálculo: Crédito: montante (principal + juros); Câmbio: valor recebido ou posto à disposição; Seguro: montante do prêmio; Títulos e valores: Emissão: valor nominal + ágio (se houver); Transmissão: Preço/Valor nominal/Bolsa; Pagamento ou resgate: o preço.
Alíquota: Reduzida/Majorada por ato do Poder Executivo (condições/limites legais) Obs.: Constitui exceção aos princípios Anterioridade Anual/Nonagesimal
Contribuinte: Qualquer das partes na operação tributada (a lei definirá)
Lançamento: Por homologação

SEÇÃO V
Imposto sobre Serviços de Transportes e Comunicações

Art. 68. O imposto, de competência da União, sobre serviços de transportes e comunicações tem como fato gerador:

I - a prestação do serviço de transporte, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, salvo quando o trajeto se contenha inteiramente no território de um mesmo Município;

II - a prestação do serviço de comunicações, assim se entendendo a transmissão e o recebimento, por qualquer processo, de mensagens escritas, faladas ou visuais, salvo quando os pontos de transmissão e de recebimento se situem no território de um mesmo Município e a mensagem em curso não possa ser captada fora desse território.

Art. 69. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

Art. 70. Contribuinte do imposto é o prestador do serviço.

Comentário: Os arts. 68 a 70 não foram recepcionados pela CF/88. Atualmente, a competência para instituir imposto sobre serviços de transportes e comunicações pertence aos Estados, nos termos do art. 155, II, transcrito a seguir:

> *Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*
>
> *(...)*
>
> *II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

Trata-se do ICMS, regulamentado pela LC 87/96 (Lei Kandir).

SEÇÃO VI
Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
Arts. 71 a 73 (Revogados pelo Decreto-lei nº 406, de 1968)

CAPÍTULO V - Impostos Especiais

SEÇÃO I
Imposto sobre Operações Relativas a Combustíveis, Lubrificantes, Energia Elétrica e Minerais do País

Art. 74. O imposto, de competência da União, sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do País tem como fato gerador:

I - a produção, como definida no artigo 46 e seu parágrafo único;

II - a importação, como definida no artigo 19;

III - a circulação, como definida no artigo 52;

IV - a distribuição, assim entendida a colocação do produto no estabelecimento consumidor ou em local de venda ao público;

V - o consumo, assim entendida a venda do produto ao público.

§ 1º Para os efeitos deste imposto a energia elétrica considera-se produto industrializado.

§ 2º O imposto incide, uma só vez sobre uma das operações previstas em cada inciso deste artigo, como dispuser a lei, e exclui quaisquer outros tributos, sejam quais forem sua natureza ou competência, incidentes sobre aquelas operações.

Art. 75. A lei observará o disposto neste Título relativamente:

I - ao imposto sobre produtos industrializados, quando a incidência seja sobre a produção ou sobre o consumo;

II - ao imposto sobre a importação, quando a incidência seja sobre essa operação;

III - ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, quando a incidência seja sobre a distribuição.

Comentário: Os arts. 74 e 75 não foram recepcionados pela CF/88. Atualmente, os impostos que incidem sobre tais operações são os seguintes: impostos de importação (II), exportação (IE) e circulação (ICMS). É o

que se observa no art. 155, § 3º, com a redação dada pela EC nº 03/93, e posteriormente alterada pela EC nº 33/01:

> *Art. 155:*
>
> *(...)*
>
> *§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*

SEÇÃO II
Impostos Extraordinários

Art. 76. Na iminência ou no caso de guerra externa, a União pode instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos ou não entre os referidos nesta Lei, suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz.

Comentário: O financiamento de guerra por impostos foi previsto já na CF/46, após a 2ª Guerra Mundial. Posteriormente, a competência foi mantida na CF/69 e, hoje, na CF/88, no art. 154, II, referindo-se à competência extraordinária da União.

TÍTULO IV - TAXAS

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a impôsto nem ser calculada em função do capital das emprêsas. (Vide Ato Complementar nº 34, de 1967)

Comentário: Taxas são tributos vinculados e contraprestacionais. Isso significa que o fato gerador dessa espécie tributária está relacionado a uma prestação estatal específica ao contribuinte, seja por meio de serviços públicos ou pelo exercício do poder de polícia. As taxas podem ser instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições.

Taxas

Competência Comum (U/E/DF/M)

Taxa de Serviço: utilização de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Taxa de Polícia: exercício regular do poder de polícia.

VEDAÇÃO: A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos dos impostos nem ser calculada em função do capital social das empresas.

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interêsse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de intêresse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 1966)

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Comentário: O poder de polícia é aquele que a administração pública dispõe para restringir alguns direitos individuais de cada particular, tendo em vista os interesses coletivos. Há diversas atividades fiscalizadoras que podem ensejar a cobrança da taxa de polícia. Como exemplo, temos a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), instituída pela Lei 10.165/2000, tendo como fato gerador o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – Ibama para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais.

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Art. 80. Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.

Comentário: É necessário ter atenção, pois tanto os serviços efetivamente utilizados pelo contribuinte como aqueles potencialmente utilizados ensejam a cobrança de taxas. Neste ponto, cabe esclarecer que a utilização potencial é aquela em que, em que pese a disponibilização do serviço público, o contribuinte não o utiliza.

> **Exemplo:** taxa de coleta domiciliar de lixo.
> - **Utilização Efetiva:** Ocorre a utilização efetiva quando você coloca o lixo na porta da sua residência e o caminha de lixo efetua a coleta.
> - **Utilização Potencial:** Ocorre a utilização potencial quando você se ausenta da sua casa, e o caminhão de lixo passa na porta da sua casa para efetuar a coleta (atividade em efetivo funcionamento).

Quanto à natureza do serviço público, é importante ter em mente que apenas serviços públicos específicos e divisíveis podem ser remunerados por meio de taxas, o que não ocorre, por exemplo, com o serviço de iluminação pública.

Utilização:

Efetiva: quando usufruídos pelo contribuinte;

Potencial: quando o serviço seja colocado à disposição.

Característica do Serviço Tributável:

Específico: podem ser ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas.

Divisível: suscetível de utilização separadamente por parte de cada um dos seus usuários.

TÍTULO V - CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

a) memorial descritivo do projeto;

b) orçamento do custo da obra;

c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;

d) delimitação da zona beneficiada;

e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

Comentário: A contribuição de melhoria é um tributo vinculado, cobrado em razão de obras públicas das quais decorra valorização imobiliária. É um tributo de competência comum, isto é, tanto a União, como os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituí-la.

É interessante destacar que a contribuição de melhoria possui dois limites para sua cobrança:

- **Limite Total** → Despesa realizada;
- **Limite Individual** → Acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Contribuição de Melhoria

Competência Comum (U/E/DF/M)

Obra Pública que gere valorização imobiliária

Limite Total: Despesa realizada

Limite Individual: Valorização de cada imóvel

TÍTULO VI - DISTRIBUIÇÕES DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Observação: O Título VI, do Livro Primeiro, do CTN, abrange os arts. 83 a 95 e trata exclusivamente do tema repartição das receitas tributárias. Trata-se de assunto relacionado ao Direito Financeiro, razão pela qual não iremos comentá-los aqui, até porque boa parte dos dispositivos já foram revogados.
Caso o edital do seu concurso cobre o tema "repartição das receitas tributárias", você deve focar o seu estudo nos arts. 157 a 162 da CF/88. Ousamos dizer que 99% das questões sobre tal tema cobrarão as normas constitucionais sobre este assunto.

LIVRO SEGUNDO - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

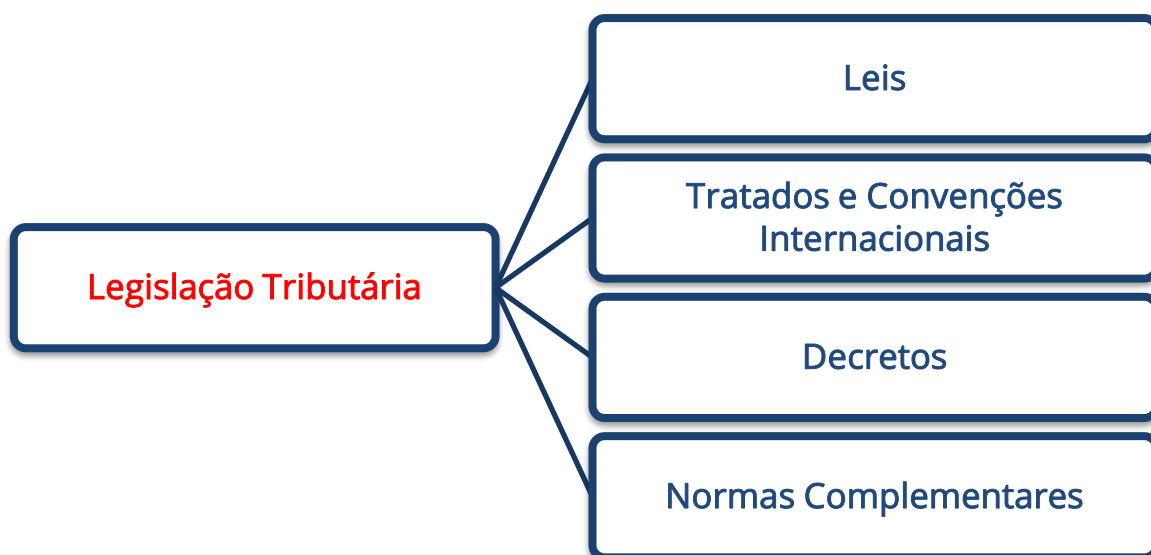
TÍTULO I - LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

CAPÍTULO I - Disposições Gerais

SEÇÃO I
Disposição Preliminar

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Comentário: Como se observa, a definição de "legislação tributária" trazida pelo CTN é bastante ampla, alcançando não só atos formalmente considerados como leis, mas também atos infralegais, editados pelo próprio Poder Executivo, como os decretos e as normas complementares.

É por isso que ressaltamos a necessidade de se diferenciar os dispositivos em que o legislador mencionou "legislação" daqueles em que se restringe à "lei". A interpretação mais coerente é que esta se resume aos atos normativos primários, como se observa no art. 97, do CTN, já aquela compreende todos os atos contidos na definição do art. 96, do CTN.

SEÇÃO II
Leis, Tratados e Convenções Internacionais e Decretos

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Comentário: No art. 97, do CTN, o legislador disciplinou os temas que devem ser regulados por meio de lei ou ato normativo com força de lei, como as medidas provisórias.

Vale ressaltar que a CF/88 não excepcionou a alteração da base de cálculo do II, IE, IPI e IOF do princípio da legalidade, mas apenas as alíquotas, desde que atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.

Ademais, vale ressaltar os parágrafos do art. 97, que recorrentemente são cobrados em provas:

Equipara-se à majoração → Modificação da base de cálculo que torne o tributo mais oneroso

Não se equipara à majoração → atualização do valor monetário da base de cálculo.

> **Observação:** Existem outras exceções ao princípio da legalidade, relativamente aos tributos. Contudo, no esquema acima, consideramos apenas os tributos cujas alterações de alíquotas já haviam sido previstas no CTN.

Somente a Lei Pode Estabelecer...
▪ Instituição/Extinção de Tributos
▪ Majoração/Redução de Tributos (com exceções)
▪ Definição Do Fato Gerador Da Obrigação Tributária Principal
▪ Fixação De Alíquota Do Tributo E Da Sua Base De Cálculo
▪ Cominação de Penalidades
▪ Hipóteses De Exclusão, Suspensão E Extinção De Créditos Tributários
▪ Dispensa ou Redução de Penalidades

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Comentário: Da forma como foi redigido, o art. 98 do CTN colocou os tratados internacionais sobre matéria tributária em patamar superior à legislação tributária interna, sendo capazes de revogá-la ou modificá-la. Embora a redação literal seja costumeiramente cobrada em concursos, é preciso ficar atento ao que entende a doutrina e o STF, o que não será abordado nos comentado aqui.

Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

Comentário: O decreto não pode contrariar o disposto em lei, sob pena de ilegalidade. Nesse sentido, o art. 99, do CTN, previu que o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos. Vale ressaltar que a expedição de decretos, em âmbito federal, é de competência privativa do Presidente da República, conforme estabelece o art. 84, IV, da CF/88. No âmbito estadual, o decreto cabe ao Governador do Estado; no âmbito municipal, ao Prefeito do Município.

SEÇÃO III
Normas Complementares

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

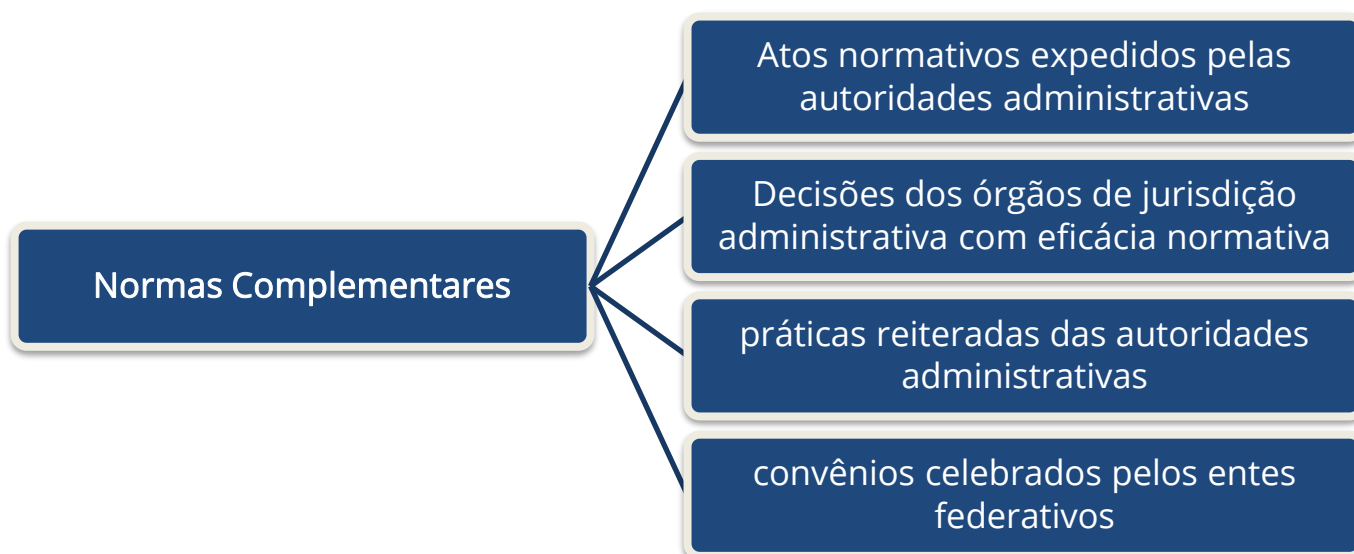
II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Comentário: Muitos candidatos confundem a definição dos incisos I e II, do art. 100, do CTN. Todo e qualquer ato normativo expedido pelas autoridades administrativas é considerado norma complementar. Contudo, as decisões dos órgãos administrativos somente o serão se houver lei atribuindo-lhes eficácia normativa. Veja que esta restrição não se aplica ao inciso I.

Outro ponto de destaque é o parágrafo único do art. 100. Trata-se de casos em que a norma complementar, editada em desconformidade com determinada lei tributária, foi estritamente observada pelo sujeito passivo. Posteriormente, a alteração desta norma complementar pela administração não permite a aplicação de penalidades, cobrança de juros de mora e nem mesmo atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Evidentemente, a obrigação de pagar tributo permanece intocável.

CAPÍTULO II - Vigência da Legislação Tributária

Art. 101. A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:

I - os atos administrativos a que se refere o inciso I do artigo 100, na data da sua publicação;

II - as decisões a que se refere o inciso II do artigo 100, quanto a seus efeitos normativos, 30 (trinta) dias após a data da sua publicação;

III - os convênios a que se refere o inciso IV do artigo 100, na data neles prevista.

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

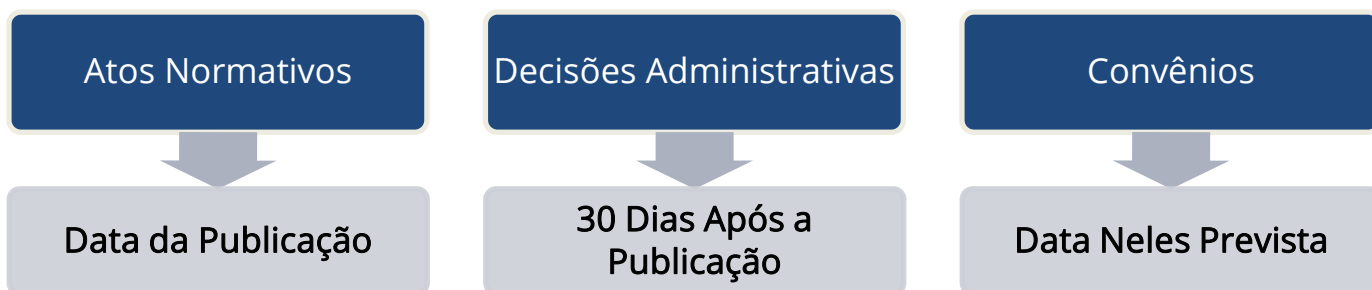
I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Comentário: Ao estabelecer que a vigência da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, o art. 101, CTN, permitiu a aplicação da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB) à legislação tributária.

Quanto ao art. 102, o legislador definiu que a legislação tributária pode vigorar fora do território do ente que a editou, em casos de convênios celebrados pelo ente federado, ou nos casos em que dispuser as normas gerais expedidas pela União. Como exemplo, temos o art. 120, do próprio CTN, nos casos de desmembramento territorial, do qual se constitui nova pessoa jurídica, que irá aplicar a legislação tributária do ente que teve seu território desmembrado, até que entre em vigor a sua própria.

Em relação ao art. 103, podemos esquematizar as regras de vigência das normas complementares da seguinte forma:

Por último, cabe ressaltar que o art. 104 do CTN foi elaborado à luz da Emenda Constitucional 18/1965, não se confundindo com o princípio da anterioridade anual, previsto no art. 150, III, “b”, da CF/88. Para alguns doutrinadores, trata-se de regra especial de vigência para leis relativas apenas aos impostos sobre o patrimônio ou a renda; para outros, os incisos I e II não se compatibilizam com a CF/88, não tendo sido recepcionados por esta.

De qualquer modo, é importante memorizar as distinções entre o art. 104 e o princípio da anterioridade anual, para se prevenir contra eventual cobrança em provas:

CTN, art. 104	CF/88, art. 150, III, “b”
Aplica-se apenas aos impostos sobre patrimônio ou renda	Aplica-se aos tributos em geral
Refere-se à entrada em vigor da lei	Refere-se à eficácia da lei
Aplica-se apenas aos impostos sobre patrimônio ou renda	Aplica-se aos tributos em geral

CAPÍTULO III - Aplicação da Legislação Tributária

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

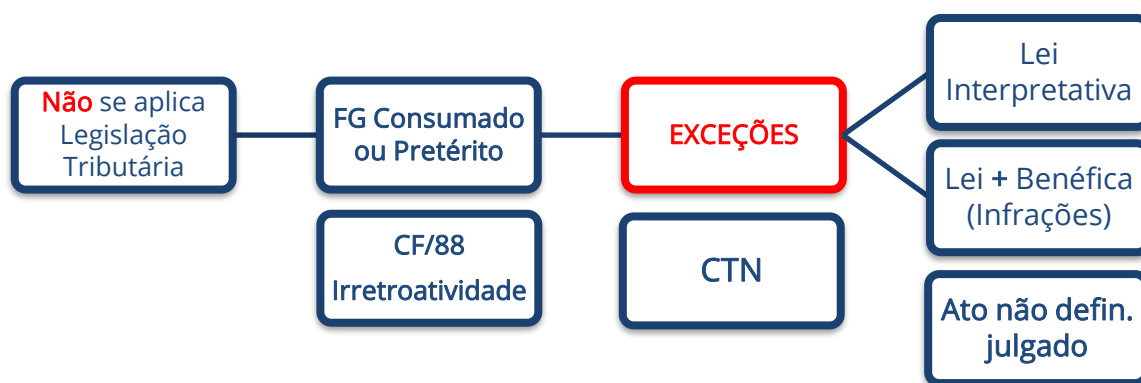
a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Comentário: Em regra, conforme dispõe o art. 105, do CTN, a legislação tributária aplica-se aos fatos geradores futuros e pendentes, ou seja, não se aplica a fatos passados. Contudo, o art. 106 carrega uma importante exceção que deve ser memorizada para fins de provas, trazendo casos em que a lei expressamente interpretativa ou que disponha sobre infrações e penalidades de forma mais favorável ao sujeito passivo se aplica a atos ou fatos pretéritos.

Aproveitando o ensejo, a doutrina costuma criticar a semelhança entre as alíneas “a” e “b”, do inciso II, do art. 106, do CTN, alegando que não há qualquer diferença entre deixar de definir um ato como infração ou deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão. De qualquer modo, para resolver uma prova, julgamos necessário conhecer as duas alíneas e se lembrar de que, em qualquer caso citado no inciso II, o ato não pode estar definitivamente julgado.

Por fim, deve-se ficar atento, pois lei instituidora ou majoradora de tributos não será aplicável a fatos geradores ocorridos antes do início da sua vigência, conforme o consagrado princípio da irretroatividade da lei tributária, previsto no art. 150, III, “a”, da CF/88.

CAPÍTULO IV - Interpretação e Integração da Legislação Tributária

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

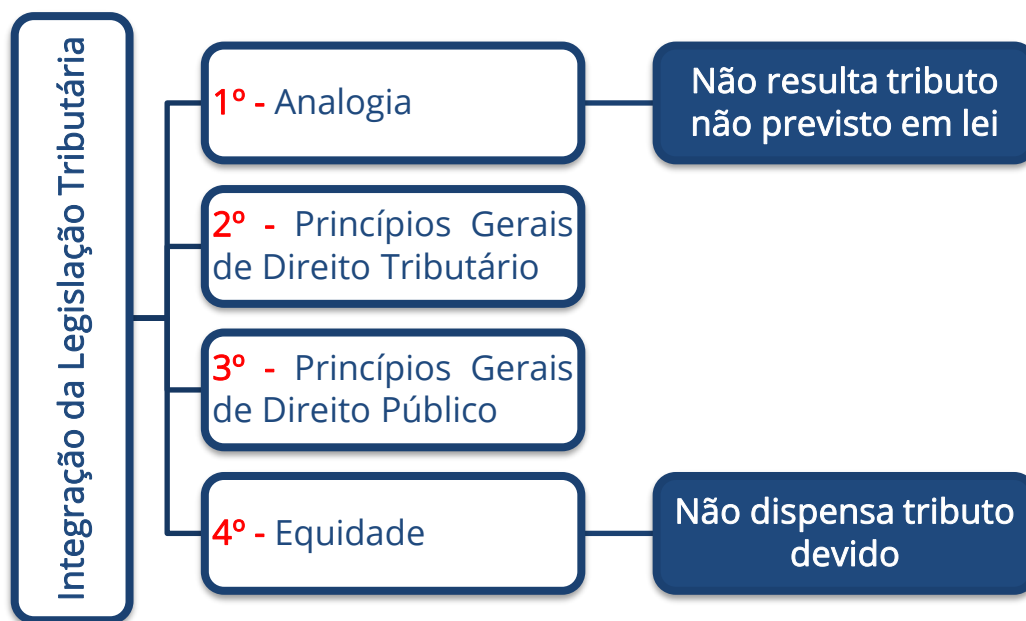
II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a eqüidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da eqüidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Comentário: O art. 108, do CTN, disciplina quatro modalidades de integração da legislação tributária, utilizadas pelo aplicador para suprir determinada lacuna que não foi prevista pelo legislador.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Comentário: O art. 109 CTN estabeleceu que os princípios gerais do Direito Privado, embora sejam utilizados para explicar os referidos conceitos, não podem ser utilizados para definir efeitos tributários, tarefa que cabe às leis tributárias.

No que concerne ao art. 110, a restrição ali prevista diz respeito aos casos em que a própria CF/88, expressa ou implicitamente (Grave isso!), utiliza os institutos, conceitos e formas de Direito Privado, com o objetivo de definir ou limitar a competência tributária dos entes federados. Quando isso ocorre, não é possível que a lei tributária venha modificar tais conceitos.

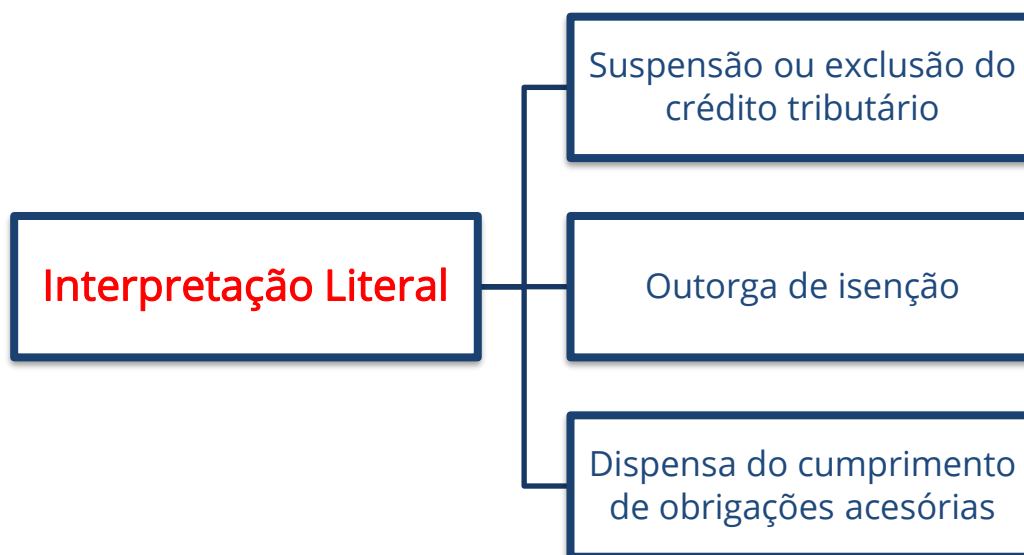
Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Comentário: O CTN previu algumas situações em que a legislação tributária deve ser interpretada literalmente, ou seja, não há que se falar em interpretação extensiva. Para compreender corretamente este

dispositivo, é necessário ter conhecimento do conceito de obrigação acessória (arts. 113 e 114) e dos casos de suspensão e exclusão do crédito tributário (arts. 151 e 175, respectivamente).

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

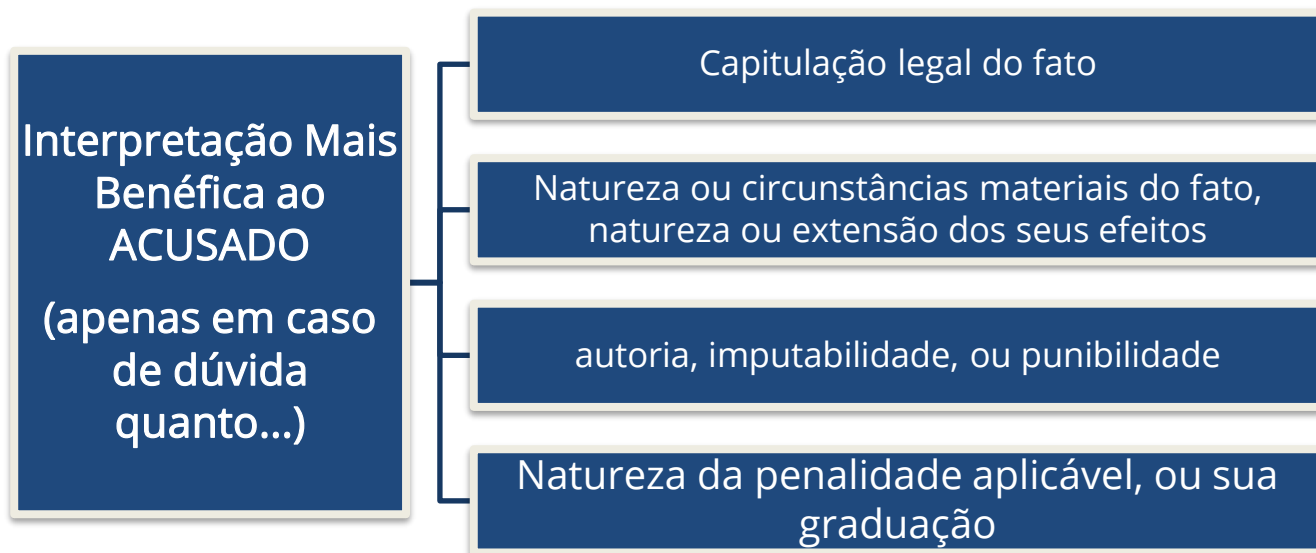
I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Comentário: A interpretação mais favorável ao acusado só pode ocorrer se estiverem presentes as seguintes condições:

- **Lei tributária que define infrações ou lhe impõe penalidades;**
- **Dúvida quanto aos aspectos definidos nos incisos I a IV.**

TÍTULO II - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

CAPÍTULO I - Disposições Gerais

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

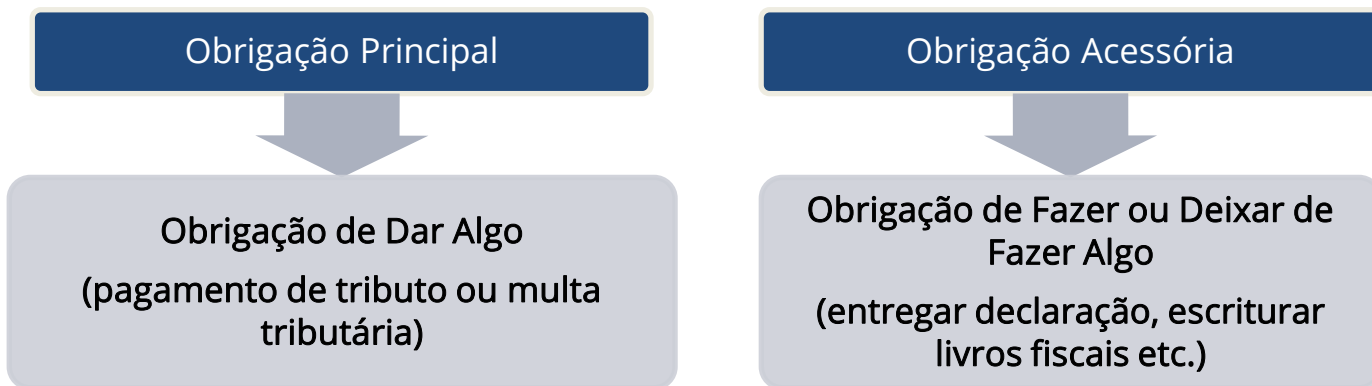
§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Comentário: Primeiramente, fica evidente a distinção entre obrigação tributária principal e acessória, já que naquela se evidencia o caráter pecuniário (tributo ou penalidade), o que não ocorre com esta, cuja obrigação tem por objeto prestações de fazer (positivas) ou negativas (deixar de fazer) algo, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. É o caso, por exemplo, da obrigação de entregar a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) à Receita Federal.

Ademais, o fato de o § 2º, do art. 113, definir que a obrigação acessória decorre da "legislação tributária", e considerando que o art. 97, III, previu a necessidade de lei apenas para a definição do fato gerador da obrigação principal, entende-se que a obrigação acessória pode ser definida não só por meio de lei, mas

também por atos normativos infralegais, compreendidos no conceito de legislação tributária, estampado no art. 96, do CTN.

Ademais, conforme se observa no arts. 114 e 115 (a serem estudados adiante), apenas o fato gerador da obrigação principal foi previsto como situação definida em lei, o que reforça o argumento acima.

Obrigação Principal	Obrigação Acessória
Obrigação de Dar Algo (pagamento de tributo ou multa tributária)	Obrigação de Fazer ou Deixar de Fazer Algo (entregar declaração, escriturar livros fiscais etc.)

CAPÍTULO II - Fato Gerador

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Comentário: O art. 116, caput com seus incisos, estabelece duas regras para definição do momento em que se considera ocorrido o fato gerador e, por consequência, existentes os seus efeitos.

> **Situação de Fato →** Uma situação não categorizada como instituto jurídico, ou seja, a situação definida em lei como o fato gerador do tributo não tenha sido definida em outro ramo do direito como capaz de gerar efeitos jurídicos, ou seja, somente produza efeitos econômicos, temos a situação de fato.
> **Situação Jurídica →** Refere-se a situação já definida juridicamente. A situação definida em lei como o fato gerador do tributo já foi prevista em lei em outro ramo do direito (Civil ou Empresarial, por exemplo), havendo consequências jurídicas predeterminadas.

> **Observação:** A situação definida em lei como necessária e suficiente para ocorrência do fato gerador é, a rigor, definida como hipótese de incidência. Fato gerador é, na realidade, a situação ocorrida no mundo dos fatos correspondente àquela definida em lei. Quando isso ocorre, a doutrina costuma dizer que há "subsunção do fato à norma". O CTN, contudo, não se ateve à distinção dos conceitos, definindo como fato gerador a hipótese de incidência.

Em relação ao parágrafo único, chamamos a atenção para o fato de que a regra não é autoaplicável, dependendo da edição de lei ordinária, responsável pela regulamentação dos procedimentos cabíveis. Ademais, não se pode confundir que a autoridade administrativa tem a competência para desconsiderar os efeitos dos atos ou negócios jurídicos fraudulentos, mas não desconstituí-los.

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Comentário:

Condição Suspensiva → É aquela em que a eficácia do negócio jurídico fica suspensa enquanto a condição não se verificar. Neste caso, os efeitos tributários ocorrem apenas com o implemento da condição.

> **Exemplo:** Se "A" for aprovado no concurso, receberá de seu pai uma doação de um carro. O fato gerador do imposto incidente sobre a doação ocorrerá apenas com o implemento da condição, e não na data da celebração do negócio condicional.

Condição Resolutória → É aquela em que o implemento da condição desfaz os efeitos do negócio jurídico. Neste caso, contudo, os efeitos tributários independem da condição, pois o fato gerador ocorre desde o momento da celebração do negócio, ou seja, em momento anterior.

> **Exemplo:** "B" recebe a doação de um carro do seu pai, com a condição de que não se separe de sua esposa. O fato gerador do imposto sobre a doação não depende da separação, mas sim da doação, ou seja, ocorre com a celebração do negócio jurídico.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Comentário: O art. 118 consagra o princípio do *"pecunia non olet"*, já reconhecido pelo STF no HC 77.530/RS. Assim sendo, pouco importa a validade do ato praticado pelo contribuinte, pelos efeitos dos fatos ocorridos, bastando que se amolde a situação concreta à hipótese de incidência. Por exemplo, a renda obtida com o tráfico de entorpecentes será tributada pelo imposto de renda, pois o fato gerador ocorreu com a obtenção da renda, independentemente da validade jurídica do ato praticado para auferir tal rendimento.

CAPÍTULO III - Sujeito Ativo

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Comentário: O art. 119, do CTN, dispõe sobre o sujeito ativo da obrigação tributária, ou seja, o credor da obrigação, aquele que tem direito ao recebimento do tributo devido. Vale ressaltar que, com a delegação da capacidade tributária ativa, nos termos do art. 7º, do CTN, não necessariamente o sujeito ativo de um tributo será o ente competente para sua instituição.

Art. 120. Salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, subroga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria.

Comentário: Trata-se de situação em que o próprio CTN, em conformidade com o seu art. 102, prevê a extraterritorialidade da legislação tributária.

CAPÍTULO IV - Sujeito Passivo

SEÇÃO I

Disposições Gerais

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Comentário: O sujeito passivo é a pessoa que possui o dever de cumprir a obrigação tributária, que pode ter como objeto o pagamento do tributo ou da multa tributária (obrigação principal) ou as prestações positivas ou negativas (obrigação acessória).

O sujeito passivo da obrigação principal possui duas classificações importantes: contribuinte e responsável. É considerado contribuinte aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária. É considerado responsável aquele que, mesmo não tendo a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de expressa disposição legal. Ressaltamos que o responsável não é uma pessoa completamente alheia à obrigação tributária, tendo em vista que o art. 128 do CTN estabeleceu que esta pessoa está “vinculada ao fato gerador”.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Comentário: O art. 123 é recorrentemente cobrado em provas de Direito Tributário, já que o legislador impediu, salvo disposição de lei em contrário, que uma convenção particular (contrato, por exemplo) seja oponível à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo da obrigação tributária. Assim sendo, não se permite, por exemplo, que o proprietário do imóvel transfira ao inquilino a condição de contribuinte do IPTU. Ainda que haja cláusula contratual prevendo a responsabilidade deste quando ao pagamento do imposto, não produz efeitos perante o Fisco.

SEÇÃO II
Solidariedade

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

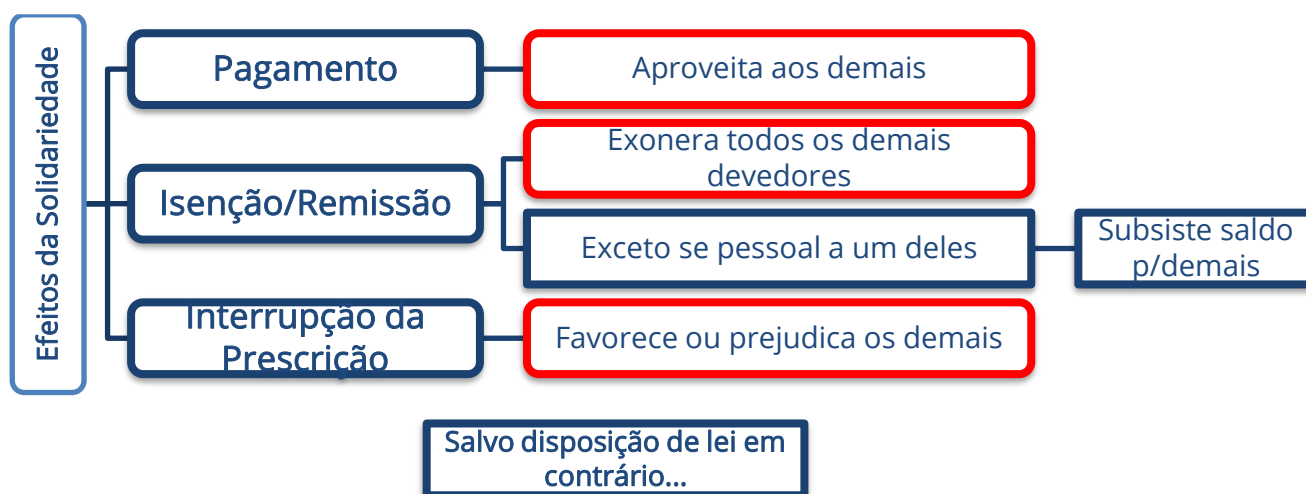
II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Comentário: O art. 124 apresenta duas situações em que ocorre a solidariedade. O primeiro caso de solidariedade, em que há interesse comum, denomina-se solidariedade de fato ou natural. Nesta situação, basta que duas pessoas tenham interesse comum em determinado fato gerador (a propriedade de um imóvel, por exemplo) para configurar a solidariedade entre elas.

O segundo caso, em que as pessoas se tornam solidariamente obrigadas por meio de previsão legal, denomina-se solidariedade de direito ou legal. Neste caso, há necessidade de uma lei (federal, estadual, distrital ou municipal, conforme o caso), definindo expressamente a solidariedade.

Destaque-se que, de acordo com o par. único, do art. 124, a solidariedade não comporta benefício de ordem, o que significa que, havendo dois devedores solidários, não há que se falar em devedor principal, de modo que a Fazenda Pública pode exigir a dívida de qualquer um.

Já o art. 125 prescreve os efeitos da solidariedade, que podem ser sintetizados no esquema a seguir:

SEÇÃO III
Capacidade Tributária

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

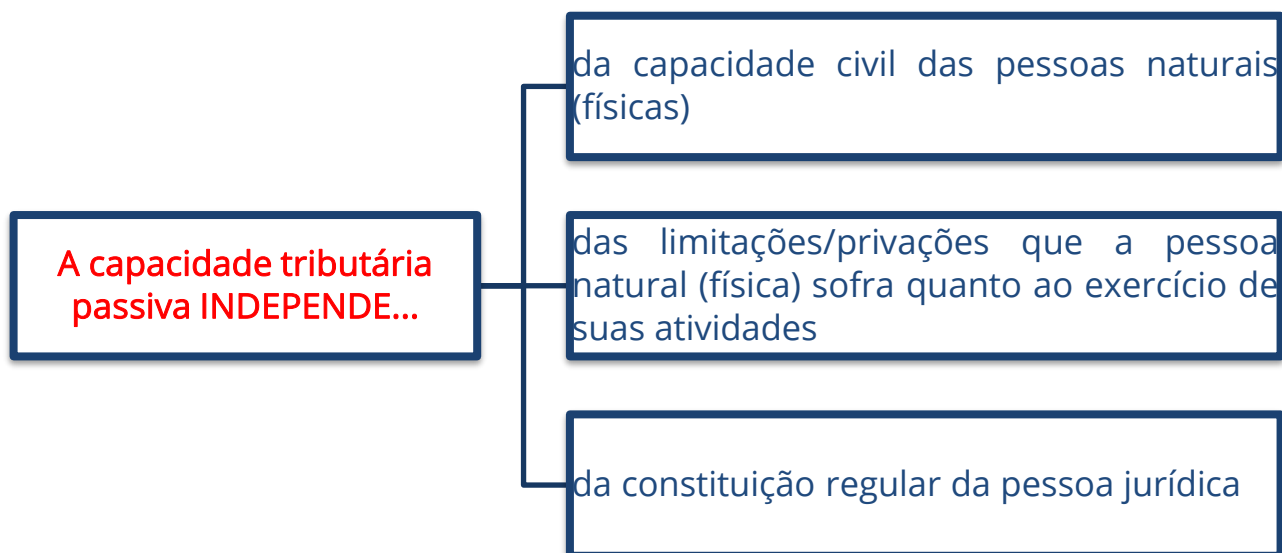
I - da capacidade civil das pessoas naturais;

II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Comentário: A capacidade tributária passiva traduz-se na aptidão para ser sujeito passivo da obrigação tributária. No que concerne às obrigações tributárias, é irrelevante a incapacidade civil das pessoas naturais, a regular constituição de uma pessoa jurídica etc. Assim, por exemplo, uma criança de três anos pode figurar como contribuinte do IPTU, caso seja proprietária de um bem imóvel.

A capacidade tributária passiva INDEPENDE...

- da capacidade civil das pessoas naturais (físicas)
- das limitações/privações que a pessoa natural (física) sofra quanto ao exercício de suas atividades
- da constituição regular da pessoa jurídica

SEÇÃO IV

Domicílio Tributário

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.

Comentário: O primeiro ponto a ser observado é que o CTN estabeleceu a definição do domicílio tributário do sujeito passivo em caso de falta de eleição por ele próprio (omissão), bem como as regras de recusa do domicílio eleito pelo sujeito passivo, por dificultar ou impossibilidade a arrecadação ou fiscalização do tributo.

Em caso de omissão, aplicam-se as regras definidas nos incisos I, II e III, a depender do caso (pessoa física, pessoa jurídica de direito privado ou pessoa jurídica de direito público). Essas mesmas regras são aplicadas, primeiramente, quando a autoridade recusa o domicílio eleito pelo sujeito passivo.

O esquema abaixo torna bastante simples a compreensão das regras previstas no art. 127, do CTN.

ESQUEMATIZANDO

Regra: O sujeito passivo escolhe seu domicílio tributário

Pessoa natural: residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade.

PJ de direito privado: local da sede ou de cada estabelecimento, para FG nele ocorrido.

PJ de direito público: qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

O domicílio impediu ou dificultou a fiscalização e arrecadação

Autoridade administrativa recusa o domicílio eleito

O domicílio será o local dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação

CAPÍTULO V - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

SEÇÃO I
Disposição Geral

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Comentário: No art. 121, foi dito que o responsável não se confunde com contribuinte, ou seja, não possui relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária. Contudo, o art. 128, ao tratar especificamente da responsabilidade tributária, determina a necessidade de vinculação da terceira pessoa (responsável) com o fato gerador. Podemos dizer que há um vinculo, mas não chega a se caracterizar como uma relação pessoal e direta, pois, neste caso, trata-se de contribuinte, e não responsável.

SEÇÃO II

Responsabilidade dos Sucessores

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Comentário: Ao inaugurar a Seção II, intitulada "Responsabilidade dos Sucessores", o art. 129, do CTN, esclarece que a responsabilidade atribuída aos sucessores refere-se aos fatos geradores ocorridos até a data do ato que gerou a sucessão. Podemos dizer que o fato gerador surgiu tendo o contribuinte como sujeito passivo e, pela ocorrência de determinada situação (morte, aquisição de imóvel, incorporação de uma empresa etc.) , a obrigação de pagar o tributo foi transferida a terceiro. É denominada uma modalidade de responsabilidade por transferência, já que o vínculo do responsável surge em momento posterior ao de ocorrência do fato gerador.

Então, nosso foco sempre deve estar no momento em que ocorreu a situação que gerou a transferência da responsabilidade ao sucessor. A partir de então, verificamos os fatos geradores anteriores a essa data, que têm como contribuinte o sucedido e como responsável o sucessor, e os fatos geradores posteriores ao referido marco temporal, que tem como contribuinte o próprio sucessor, uma vez que agora já possuem relação pessoal e direta com o fato gerador.

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Comentário: O art. 130, do CTN, estabelece a responsabilidade do adquirente de bens imóveis, relativamente aos impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse desses bens imóveis, bem como os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria.

Exceções:

- Se for comprovada na aquisição a prova de quitação dos tributos;

- Arrematação em hasta pública.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (Redação dada pelo Decreto Lei nº 28, de 1966)

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Comentário: O art. 131 estabelece responsabilidade pessoal nos seguintes casos:

- **Adquirente ou remitente →** Pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos

- **Sucessor a qualquer título e cônjuge meeiro →** Pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação

- **Espólio →** Pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Observação: No caso do inciso I, embora não o legislador não tenha mencionado expressamente que se trata de bens móveis, essa é a interpretação da maioria dos autores, tendo em vista que a responsabilidade dos bens imóveis já foi tratada no art. 130.

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Comentário: Nos casos de reorganizações societárias, as pessoas jurídicas sucessoras respondem pelos tributos devidos pelas sucedidas (na condição de responsável) até a data da operação societária. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da sucessão, as sucessoras serão contribuintes, e não mais responsáveis.

A mesma responsabilidade se aplica nos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§ 1o O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

I – em processo de falência; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.(Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 2o Não se aplica o disposto no § 1o deste artigo quando o adquirente for: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

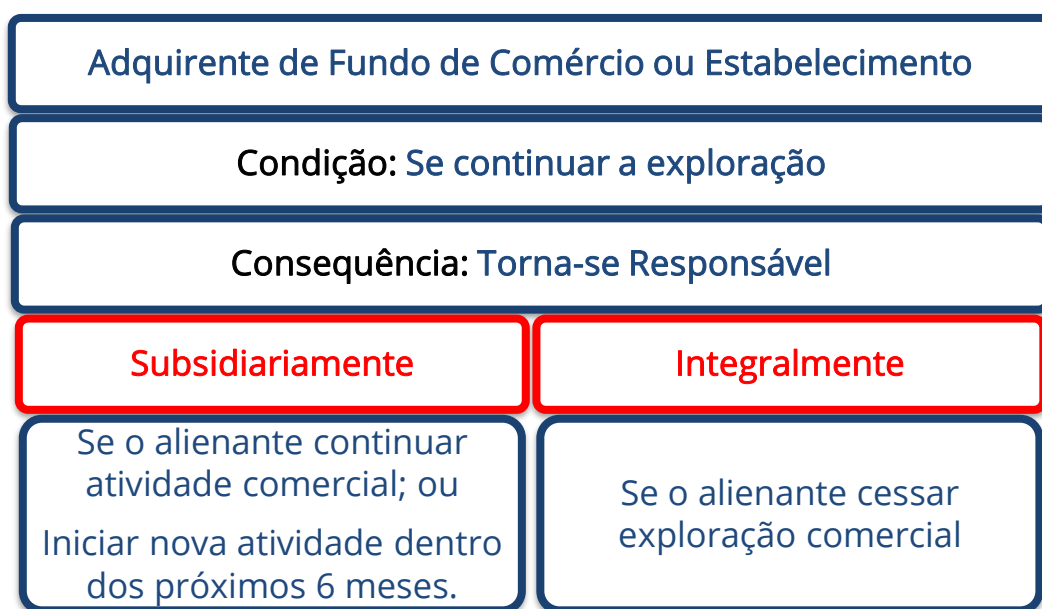
I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;(Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4o (quarto) grau, consangüíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.(Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 3o Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

Comentário: A responsabilidade do adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional ocorre caso este continue a exploração da respectiva atividade, sendo sua responsabilidade relativa aos fatos geradores ocorridos antes da aquisição. Para se definir a forma de responsabilidade do adquirente (subsidiária ou integral), deve-se investigar se o alienante cessou a exploração da atividade ou não.

Não se pode desprezar também os parágrafos incluídos pela LC 118/05, relativamente à alienação judicial em processo de falência ou, no caso de processo de recuperação judicial, de filial ou unidade produtiva isolada.

SEÇÃO III

Responsabilidade de Terceiros

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Comentário: O candidato deve ter cuidado com as redações dos arts. 134 e 135, pois naquele a responsabilidade é definida como solidária (ainda que, na essência, seja subsidiária), e neste a responsabilidade é pessoal.

Ademais, observe que o art. 135 engloba todos os casos do art. 134, e além disso, os mandatários, prepostos e empregados, bem como os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. A responsabilidade neste caso decorre de um ato doloso, ou seja, a responsabilidade pessoal dessas pessoas decorre da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos das pessoas jurídicas a que estão vinculados.

SEÇÃO IV

Responsabilidade por Infrações

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Comentário: O art. 136 estabelece que a responsabilidade por infrações da legislação tributária, como regra, é objetiva, ou seja, independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Além disso, em matéria tributária, a responsabilidade pelas infrações cabe a quem praticou o ato ilícito. Logo, se foi a pessoa jurídica, ela será responsabilizada, ainda que, na prática, seja uma pessoa natural que atue em nome da empresa. O art. 137 do CTN traz justamente a exceção à referida regra. São situações em que a responsabilidade é pessoal do agente quanto à punição, permanecendo a pessoa jurídica na condição de sujeito passivo do tributo.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Comentário: Trata-se, aqui, da denúncia espontânea, capaz de excluir a responsabilidade do sujeito passivo pela penalidade decorrente da prática de infração à legislação tributária.

São requisitos para o gozo da denúncia espontânea:

Ser apresentada antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração;

Estar acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

TÍTULO III - CRÉDITO TRIBUTÁRIO

CAPÍTULO I - Disposições Gerais

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Comentário: O termo "crédito tributário" deve ser lembrado como crédito do Fisco e dívida do contribuinte. Logo, o Estado tem o direito ao recebimento do valor, e o contribuinte tem o dever de pagar o valor exigido pelo Fisco.

O crédito tributário decorre da obrigação tributária principal (art. 139), conferindo-lhe liquidez e certeza. Sua constituição se dá em momento posterior, com o lançamento, nos termos do art. 142, do CTN.

É válido ressaltar que, embora o crédito tributário decorra da obrigação tributária, as circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem (CTN, art. 140).

O art. 141 ainda determina que a modificação do crédito tributário, sua extinção, suspensão ou exclusão, somente ocorrerá nos casos previstos no próprio CTN.

CAPÍTULO II - Constituição de Crédito Tributário

SEÇÃO I
Lançamento

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Comentário: O lançamento constitui o crédito tributário, conferindo, como já mencionado, à obrigação tributária liquidez e certeza. É uma atribuição privativa da autoridade administrativa, sendo, ainda, vinculada e obrigatória.

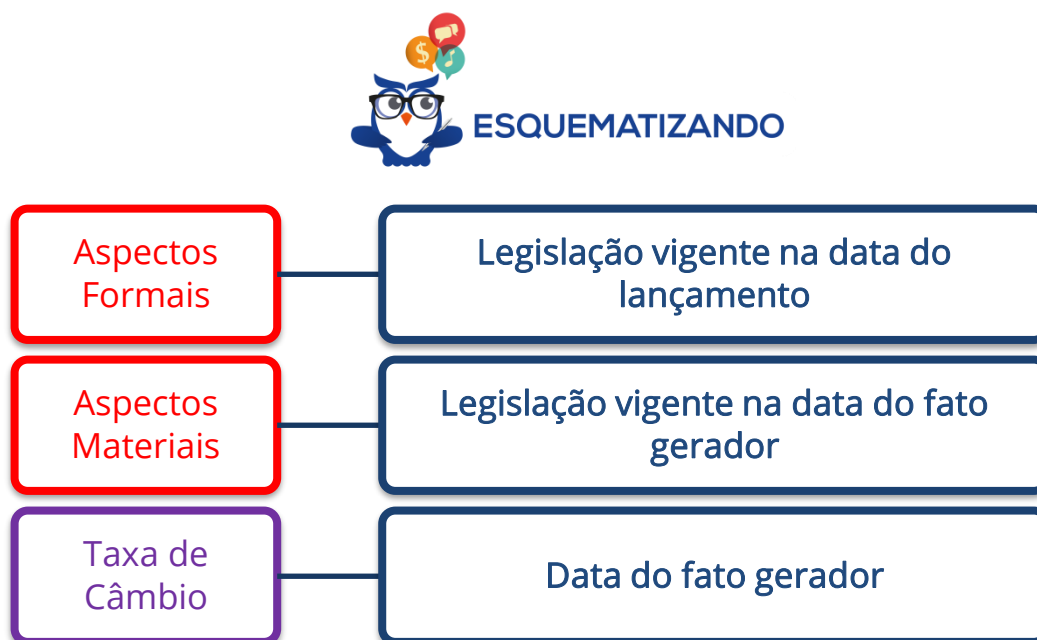
Observe o mnemônico:

Art. 143. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

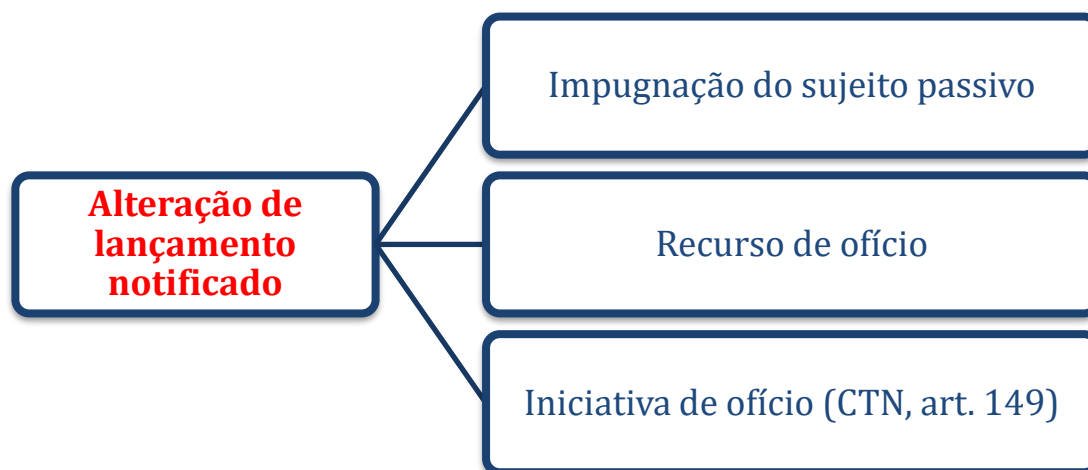
§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Comentário: Quando da realização do lançamento, a autoridade administrativa deve se ater à legislação aplicável, bem como à data do câmbio a ser utilizado, no caso de valor tributário expresso em moeda estrangeira. Para facilitar a memorização, esquematizamos a seguir:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Comentário: O lançamento que já tenha sido regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado nas hipóteses previstas no art. 145, do CTN. Vale ressaltar que, no art. 149, estão as situações que ensejam lançamento ou revisão do lançamento de ofício.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Comentário: O dispositivo em análise tem por objetivo proteger a alteração do lançamento efetuado, com base em erro de direito, prestigiando a boa-fé do contribuinte que, no momento da ocorrência do fato gerador, tinha por base a interpretação anterior da lei tributária.

Portanto, as alterações nos critérios jurídicos, também denominada erro de direito, ou melhor, na interpretação da lei só pode ser feita, em relação ao mesmo sujeito passivo, quanto aos fatos geradores que vierem a ocorrer após a mudança na interpretação.

SEÇÃO II
Modalidades de Lançamento

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Comentário: Trata-se do lançamento por declaração ou misto, em que o sujeito passivo deve prestar informações, mediante declaração, que serão utilizadas pela autoridade fiscal para promover o lançamento. A retificação desta declaração, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento. Ademais, o § 2º, permite que a autoridade administrativa retifique os erros contidos na declaração.

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Comentário: Sempre que o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos fornecidos pelo contribuinte por meio das declarações não merecerem ou forem omissos, a autoridade administrativa deverá realizar o arbitramento. Vale ressaltar que O arbitramento não é considerado como uma modalidade de lançamento, mas sim como técnica para definição da base de cálculo do tributo.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Comentário: São várias as situações que ensejam lançamento ou revisão de lançamento de ofício. Destacamos o art. 149, V, que menciona "no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte". É a previsão do art. 150, relativamente ao lançamento por homologação, na qual o sujeito passivo fica obrigado a realizar o pagamento antecipado do tributo, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Outro dispositivo a ser evidenciado é o inciso VIII, que trata do denominado "erro de fato", e que enseja a revisão de ofício do lançamento anteriormente efetuado.

Além disso, o par. único, do art. 149, prevê que a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. Ou seja, a revisão deve ocorrer dentro do prazo decadencial, que é o prazo para que a Fazenda Pública constitua o crédito tributário pelo lançamento.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Comentário: Estas são as regras atinentes ao lançamento por homologação, a modalidade de lançamento mais utilizada, devido à sistemática favorável à Fazenda Pública. Nesta modalidade de lançamento, a responsabilidade de identificar a ocorrência do fato gerador e calcular o tributo devido é transferida ao sujeito passivo que deverá, inclusive, efetuar o pagamento antecipado do tributo, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Posteriormente, a Fazenda Pública irá verificar o procedimento levado a cabo pelo sujeito passivo e, estando tudo em conformidade com a legislação tributária, efetuará a homologação do pagamento.

O prazo para homologação é de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se a lei não fixar outro prazo. Dentro desse prazo, se for o caso, a Fazenda Pública pode realizar lançamento suplementar, caso verifique que o valor pago pelo sujeito passivo é inferior ao que é realmente devido.

Expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, o que se denomina homologação tácita. Tal regra, no entanto, não é cabível no caso de dolo, fraude ou simulação.

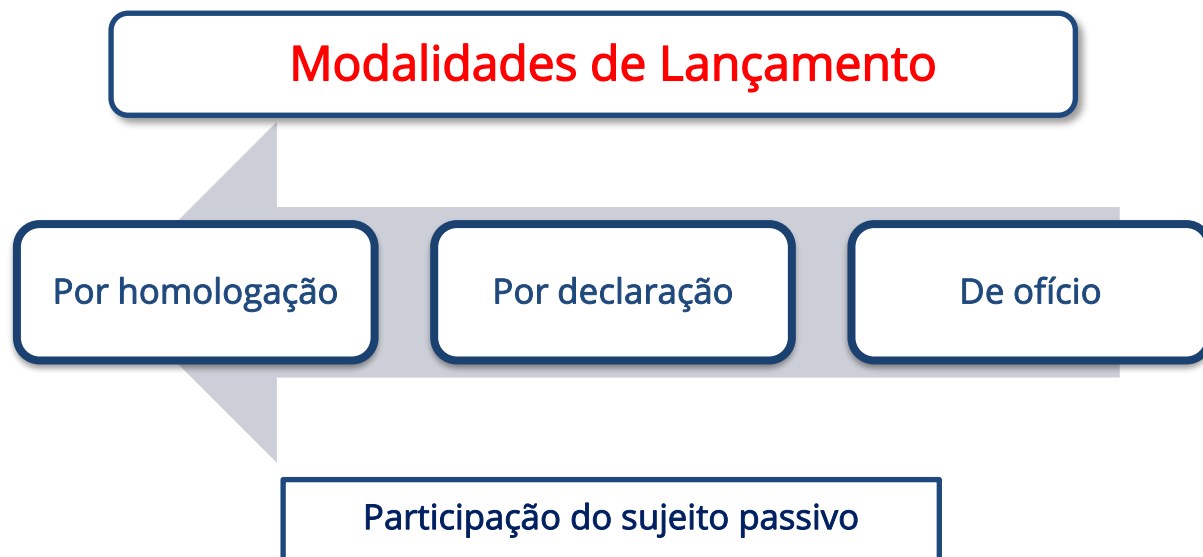
Em suma, a grande distinção entre o lançamento por homologação e o lançamento por declaração é que naquele caso a lei atribuir o dever de o sujeito passivo realizar o pagamento antecipado, sem prévio exame da autoridade fiscal.

Modalidades de Lançamento

Por homologação

Por declaração

De ofício

Participação do sujeito passivo

CAPÍTULO III - Suspensão do Crédito Tributário

SEÇÃO I
Disposições Gerais

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações assessórios dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes.

Comentário: O art. 151, do CTN, elenca as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Outrossim, estabelece que tal suspensão não dispensa o cumprimento das obrigações assessórios dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes. Portanto, ainda que não seja obrigado naquele momento a cumprir a obrigação tributária, o contribuinte não fica dispensado do cumprimento de obrigações acessórias.

Não é difícil memorizar tais incisos. Vamos lá:

MOR	• **MOR**atória
DE	• **DE**pósito do montante integral
R	• **R**eclamações e **R**ecursos administrativos
LIM	• **LIM**inares em M.S. ou Liminar ou tutela antecipada em outras ações
PAR	• **PAR**celamento

SEÇÃO II
Moratória

Art. 152. A moratória somente pode ser concedida:

I - em caráter geral:

a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira;

b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;

II - em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior.

Parágrafo único. A lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade à determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.

Art. 153. A lei que conceda moratória em caráter geral ou autorize sua concessão em caráter individual especificará, sem prejuízo de outros requisitos:

I - o prazo de duração do favor;

II - as condições da concessão do favor em caráter individual;

III - sendo caso:

a) os tributos a que se aplica;

b) o número de prestações e seus vencimentos, dentro do prazo a que se refere o inciso I, podendo atribuir a fixação de uns e de outros à autoridade administrativa, para cada caso de concessão em caráter individual;

c) as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual.

Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.

Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.

Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.

Comentário: Moratória é a dilatação do prazo para pagamento do tributo, podendo ocorrer de forma parcelada, conforme prevê o art. 153, III, "b". Sua concessão depende de lei.

A moratória pode ser concedida em caráter geral, ou seja, indeterminadamente a todos os sujeitos passivos situados no território do ente tributante que concede tal benefício, ou, restritivamente, aos sujeitos passivos que comprovem as condições estabelecidas em lei. Neste caso, a moratória é concedida em cada caso por despacho da autoridade administrativa.

Cabe salientar que a moratória individual não gera direito adquirido (art. 155), podendo o ato concessivo ser revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora com ou sem imposição de penalidade, a depender da circunstância.

Outra informação importante é que o art. 152, I, "b", admite a excepcional moratória heterônoma, permitindo que a União conceda moratória em relação aos tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente seja concedida aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado.

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 1o Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2o Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 3o Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 4o A inexistência da lei específica a que se refere o § 3o deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

Comentário: O parcelamento só pode ser concedido mediante lei específica, não excluindo, salvo disposição de lei em contrário, a incidência de juros e multas. Vale ressaltar a aplicação subsidiária ao parcelamento as disposições do CTN, relativas à moratória.

MORATÓRIA PARCELADA	PARCELAMENTO
Medida Excepcional	Medida comum
Beneficia aqueles que sofrem com os efeitos de algum fenômeno natural, econômico ou social.	Beneficia contribuintes inadimplentes, com objetivo de receber as dívidas, ainda que parceladamente.
Não há incidência de juros e multas	Salvo disposição de lei em contrário, não exclui juros e multas

CAPÍTULO IV - Extinção do Crédito Tributário

SEÇÃO I
Modalidades de Extinção

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

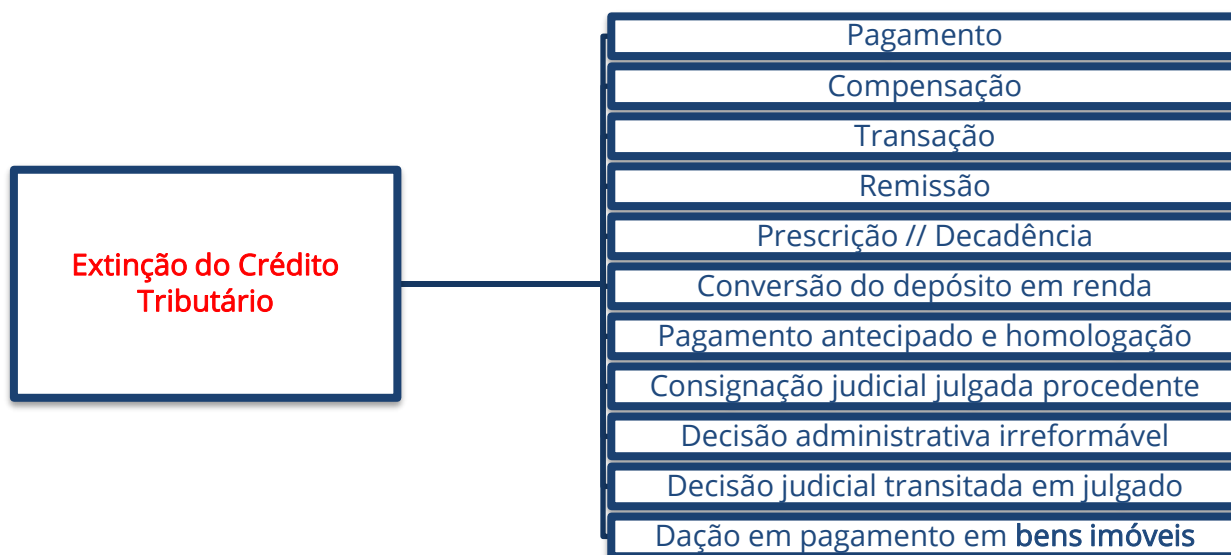
VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Comentário: Você precisa decorar as 12 causas de extinção do crédito tributário. São 12, pois no inciso V temos duas delas (prescrição e decadência). Com a leitura e compreensão do significado de cada uma delas, não será uma tarefa difícil. Você precisa, no mínimo, não confundir as causas de extinção com as de suspensão ou exclusão do crédito tributário. Para isso, recomendo inicialmente que memorize as hipóteses de suspensão (art. 151) e exclusão do crédito tributário (art. 175), pois com esse conhecimento você já acerta 99% das questões mais simples sobre o tema.

SEÇÃO II
Pagamento

Art. 157. A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário.

Art. 158. O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento:

I - quando parcial, das prestações em que se decomponha;

II - quando total, de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos.

Art. 159. Quando a legislação tributária não dispuser a respeito, o pagamento é efetuado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo.

Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

Parágrafo único. A legislação tributária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento, nas condições que estabeleça.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Art. 162. O pagamento é efetuado:

I - em moeda corrente, cheque ou vale postal;

II - nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.

§ 1º A legislação tributária pode determinar as garantias exigidas para o pagamento por cheque ou vale postal, desde que não o torne impossível ou mais oneroso que o pagamento em moeda corrente.

§ 2º O crédito pago por cheque somente se considera extinto com o resgate deste pelo sacado.

§ 3º O crédito pagável em estampilha considera-se extinto com a inutilização regular daquela, ressalvado o disposto no artigo 150.

§ 4º A perda ou destruição da estampilha, ou o erro no pagamento por esta modalidade, não dão direito a restituição, salvo nos casos expressamente previstos na legislação tributária, ou naquelas em que o erro seja imputável à autoridade administrativa.

§ 5º O pagamento em papel selado ou por processo mecânico equipara-se ao pagamento em estampilha.

Comentário: Nos arts. 157 a 163, o CTN apresenta um conjunto de regras gerais relativas ao pagamento, a hipótese de extinção do crédito tributário mais comum! Embora algumas regras não correspondam à realidade dos dias atuais, pelo fato de o CTN ter sido editado em 1966, sua importância continua sendo a mesma, já que a questão pode cobrá-las.

Em nossa opinião, **são mais importantes:**

- A imposição de penalidade não exclui o pagamento integral do crédito tributário.
- O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento das outras prestações em que se decomponha ou de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos.
- Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre 30 dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.
- O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis, não se aplicando tal regra no caso de pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV - na ordem decrescente dos montantes.

Comentário: Trata-se da imputação em pagamento, que seguirá a ordem de prioridade descrita acima e esquematizada abaixo:

CRITÉRIO	PRIORIDADE + → -
Pessoal	Contribuinte/Responsável
Vinculação do Fato Gerador	Contribuição de Melhoria/Taxas/Impostos
Prescrição	Prazo mais curto/mais longo
Valor do Crédito	Valor maior/Valor menor

Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.

§ 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

Comentário: A ação de consignação em pagamento é movida no âmbito do Poder Judiciário, com o objetivo de que o sujeito passivo exerça o seu direito de pagar e quitar a obrigação tributária, quando se encontra impedido pelo próprio credor. Observe que a extinção do crédito tributário somente ocorre quando a ação judicial consignatória é julgada procedente (art. 164, § 2º).

SEÇÃO III
Pagamento Indevido

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Comentário: Em direito tributário, não há vontade das partes para surgimento da obrigação. Ocorrendo o fato gerador, surge a obrigação tributária. Do mesmo modo, se o cumprimento da obrigação (pagamento) foi maior do que o devido ou se é indevido, não há qualquer discussão acerca da devolução: o sujeito passivo possui o direito ser restituído.

As três hipóteses ensejadoras de restituição, previstas no art. 165 do CTN, se resumem basicamente em duas: restituição sem instauração de litígio (incisos I e II) e restituição com instauração de litígio (inciso III). Tanto é que o art. 168, ao definir o prazo para o sujeito passivo pleitear a restituição resumiu, separou em duas situações distintas.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Comentário: Nos tributos indiretos, o contribuinte de direito é aquele que efetua apenas o recolhimento da obrigação tributária, mas quem realmente arca com o ônus tributário é o contribuinte de fato.

Percebe-se, portanto, que a restituição **somente será feita em duas situações:**

- Se o contribuinte de direito comprovar ter assumido o encargo do tributo, isto é, não o ter transferido;
- Se o contribuinte de fato autorizar expressamente o contribuinte de direito a receber a restituição.

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

Comentário: Ao pleitear a restituição do tributo pago indevidamente, o sujeito passivo também possui direito à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e da multa moratória paga a maior. Com relação às infrações de caráter formal, ou seja, multas punitivas, não há qualquer restituição, pois não decorrem do atraso do pagamento.

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Comentário: O art. 168, I, determina que o prazo para pleitear a restituição nas hipóteses tratadas nos incisos I e II do art. 165 é de 5 anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

Contudo, não se pode desprezar o que consta no art. 3º, da LC 118/05:

> *Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1o do art. 150 da referida Lei.*

Podemos afirmar que o prazo estabelecido no art. 168, I, é contado a partir do momento do pagamento antecipado, nos tributos que seguem a sistemática do lançamento por homologação. Desse modo, o prazo de 5 anos conta-se do pagamento, da mesma forma como ocorre com as outras modalidades de lançamento.

Quanto ao inciso II, a redação do dispositivo retrata a situação em que o pagamento indevido foi efetuado diante de decisão condenatória contra a qual cabia recurso. No julgamento desse recurso, o sujeito passivo obteve anulação da decisão anterior, obtendo decisão favorável. É nesse momento que se inicia a contagem do prazo de 5 anos para pleitear a restituição.

Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.

Comentário: No caso de ter havido decisão administrativa final desfavorável, ou seja, denegando a restituição ao sujeito passivo, tem este o direito de acionar o Poder Judiciário (em dois anos), com vistas a anular a decisão administrativa que denegou a restituição do tributo pago indevidamente.

SEÇÃO IV
Demais Modalidades de Extinção

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (Artigo incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Comentário: O art. 170 traz apenas as regras gerais acerca do instituto da compensação. Os detalhes devem ser estabelecidos na lei do ente federativo com o qual o contribuinte deseja realizar a compensação. Nesse ponto, vale frisar: a compensação somente se faz possível se houver lei autorizativa, estipulando quais os créditos que podem ser compensados.

Vale lembrar, conforme prevê o art. 170-A, que não cabe compensação mediante aproveitamento de tributo que esteja sob contestação judicial.

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Comentário: A transação é uma forma alternativa para solucionar os conflitos entre as partes (sujeito ativo e sujeito passivo), mediante concessões mútuas, ou seja, cada parte cede parte de seu direito, a fim de que se chegue a um consenso. Não se esqueça de que a transação depende de lei.

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

IV - a considerações de eqüidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Comentário: Observe que o art. 172 do CTN traz regras direcionadas ao legislador. Ou seja, ao editar a concessiva da remissão, o legislador deve seguir as diretrizes estabelecidas no supracitado dispositivo. Nos casos em que a remissão seja concedida em caráter individual, devem ser seguidas as mesmas regras relativas à moratória individual.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Comentário: O art. 173, do CTN, trata da decadência, uma das causas de extinção do crédito tributário. A decadência refere-se à perda do direito de efetuar a constituição do crédito tributário pelo lançamento. Consequentemente, o crédito extinto pela decadência não chega a ser constituído, o que nos parece no mínimo incoerente, já que se está extinguindo algo que não chegou a existir. De qualquer modo, é o raciocínio observado pelo legislador, e é este raciocínio que precisamos memorizar: a decadência extingue o crédito tributário.

O inciso I trata da denominada regra geral do prazo decadencial, tendo início a partir do do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. É a regra observada pelos tributos sujeitos a lançamento de ofício ou por declaração.

No caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, sem adentrarmos em discussões jurisprudenciais, aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN, que prevê a contagem do prazo decadencial desde a data de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ressalvados os casos de dolo, fraude ou simulação, hipótese em que se aplica a regra supracitada, ou seja, a regra geral.

Quanto ao inciso II, foi tratada a questão da decadência nos casos em que o lançamento, já efetuado, foi posteriormente anulado em decorrência de vício formal, subsistindo o direito da Fazenda na constituição do crédito tributário novamente, mediante realização de novo lançamento. Neste caso, fica claro que o prazo de 05 anos é contado novamente, após a anulação do lançamento. A devolução integral do prazo decadencial é denominada interrupção de prazo decadencial.

Por último, temos a situação prevista no par. único, na qual o prazo decadencial ainda não teve início (apenas com o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas o sujeito passivo já foi notificado de alguma medida preparatória indispensável ao lançamento (termo de início de fiscalização, por exemplo, que vai culminar com o lançamento de ofício pela Fazenda).

Neste caso, ocorre a antecipação do termo inicial do prazo decadencial de 05 anos, que passa a ser a data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Comentário: Opera-se a prescrição quando não há propositura de ação de execução fiscal dentro do prazo estabelecido no CTN, com o objetivo de cobrar do sujeito passivo o crédito tributário na via judicial.

O prazo para que se promova a ação de execução fiscal é de 5 anos, contados da data da constituição definitiva do crédito tributário. Dissemos anteriormente que, após o lançamento, o prazo era prescricional, e de fato é. Contudo, tal prazo só começa a ser contado a partir do dia em que não mais se discute a legitimidade do lançamento, ou seja, a partir do dia em que o crédito tributário é considerado definitivamente constituído, como ocorre após a decisão final no âmbito do processo administrativo tributário.

O par. único, do art. 174, previu algumas situações em que o prazo prescricional é interrompido, hipóteses em que o prazo é integralmente devolvido a Fazenda Pública, sendo contado do "zero" novamente.

CAPÍTULO V - Exclusão de Crédito Tributário

SEÇÃO I

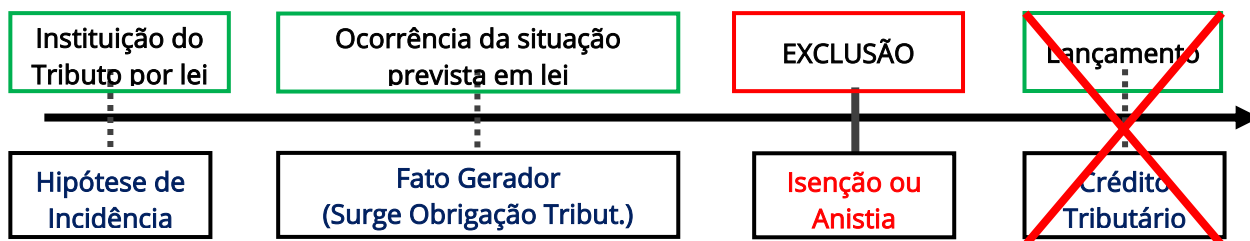
Disposições Gerais

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.

Comentário: É um tanto impreciso dizer que o crédito tributário excluído não chega a ser constituído. Mas é o que ocorre diante da isenção e da anistia, e pode ser ilustrado da seguinte forma:

SEÇÃO II
Isenção

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Comentário: O art. 176, do CTN, em conformidade com o art. 150, § 6º, da CF/88, determina que a isenção seja concedida por meio de lei específica. Portanto, ainda quando prevista em contrato, a isenção é sempre decorrente de lei.

Quanto ao parágrafo único, do art. 176, a possibilidade de concessão de isenção restrita a determinada região do território da entidade tributante não afronta o princípio da uniformidade geográfica da tributação, previsto no art. 151, I, da CF/88, já que o próprio dispositivo constitucional admite a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Comentário: Como regra, a isenção não é aplicável às taxas e às contribuições de melhoria, por serem tributos de caráter contraprestacional, ou seja, há a realização de alguma atividade estatal que justifique a cobrança. Soaria estranho prestar o serviço e não tributá-lo. No entanto, veja que isso ocorre, salvo disposição de lei em contrário, o que torna perfeitamente possível a isenção de taxas, por exemplo, desde que a lei assim preveja.

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975)

Comentário: Em regra, o ente pode revogar uma determinada isenção a qualquer tempo. Contudo, as denominadas isenções onerosas não podem ser livremente suprimidas. As isenções onerosas são aquelas concedidas com prazo certo e em função de determinadas condições.

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Comentário: Trata-se da isenção concedida individualmente, tal como ocorre, por exemplo, com os taxistas, ao formularem requerimento para isenção de IPI. Nestes casos, deve ser observado, quando cabível, as disposições relativas à moratória concedida individualmente, nos termos do art. 155, do CTN.

SEÇÃO III
Anistia

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Comentário: Anistia é o perdão de multas decorrentes de infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede.

É importante ressaltar que, em alguns casos, a anistia não se aplica. São eles (CTN, art. 180, I e II):

Aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

Salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Art. 181. A anistia pode ser concedida:

I - em caráter geral;

II - limitadamente:

a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo;

b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;

c) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares;

d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.

Art. 182. A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com a qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Comentário: A anistia também pode ser concedida em caráter geral ou limitadamente, com base nos critérios acima discriminados. É válido ressaltar que, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, mediante requerimento do interessado. Neste caso, aplicam-se as regras do art. 155, relativamente à moratória concedida em caráter individual.

CAPÍTULO VI - Garantias e Privilégios do Crédito Tributário

SEÇÃO I

Disposições Gerais

Art. 183. A enumeração das garantias atribuídas neste Capítulo ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram.

Parágrafo único. A natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste nem a da obrigação tributária a que corresponda.

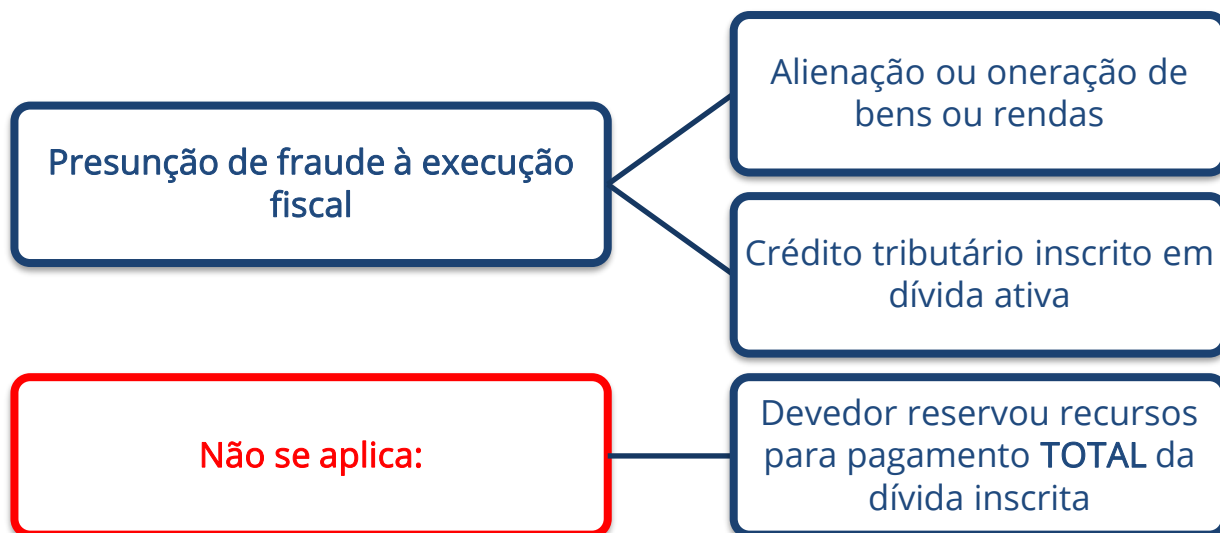
Comentário: Embora o CTN já tenha previsto algumas garantias ao crédito tributário, que serão vistas nos dispositivos subsequentes, nada impede que outras leis venham prever outras. Isso pode ocorrer, em função das características de cada tributo. Há tributos cujas características intrínsecas oferecem maior risco de não recebimento ao ente tributante. Sendo assim, cada ente federativo pode criar leis, com o objetivo de assegurar o recebimento do tributo devido pelo sujeito passivo.

Art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

Comentário: O dispositivo em análise teve por objetivo favorecer o Fisco, em relação aos bens e rendas suscetíveis de cobrança. Assim, de acordo com o CTN, respondem pelo pagamento do crédito tributário todos os bens e rendas do sujeito passivo, espólio ou massa falida, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.(Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

Comentário: Ocorre presunção de fraude à execução fiscal, quando o devedor de dívida tributária já inscrita em dívida ativa aliena ou onera seus bens ou rendas, não reservando recursos suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.

Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 1o A indisponibilidade de que trata o caput deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 2o Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o caput deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

Comentário: O art. 185-A, do CTN, trata da indisponibilidade de bens e direitos do sujeito passivo, decretada judicialmente, no curso da ação de execução fiscal. Apenas para se ter uma noção básica, admitida a ação de execução fiscal proposta pela Fazenda Pública, o devedor é citado para pagar a dívida tributária ou nomear bens à penhora. Contudo, se o devedor não pagar nem apresentar bens à penhora e também não forem encontrados bens penhoráveis, fica sujeito ao disposto no art. 185-A.

Após o cumprimento da ordem judicial, os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação enviarão imediatamente ao juiz a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido (CTN, art. 185-A, § 1º).

Com base nas informações apresentadas, o juiz determinará o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem o valor da dívida (CTN, art. 185-A, § 2º).

SEÇÃO II

Preferências

Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

Parágrafo único. Na falência: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

I – o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

II – a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho; e (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

III – a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

Comentário: De acordo com o caput do art. 186, o crédito tributário possui preferência quase que absoluta sobre os demais, não prevalecendo apenas sobre os créditos decorrentes da legislação do trabalho e de acidente de trabalho. Nesse sentido, primeiramente são pagos os créditos trabalhistas e acidentários. Logo em seguida, procede-se ao pagamento dos créditos tributários. Posteriormente, se ainda houver saldo remanescente, as demais classes legais são pagas.

Nos processos de falência, outros créditos, além dos trabalhistas e acidentários, passam a preferir ao crédito tributário. São eles:

- **Créditos extraconcursais;**
- **Importâncias passíveis de restituição;**
- **Créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado.**

Ademais, quanto aos créditos decorrentes da legislação do trabalho, passou a ser admitido por meio de lei o estabelecimento de limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho.

Também foi previsto no art. 186, III, do CTN, que, na falência, a multa tributária não tem a mesma preferência do crédito tributário, preferindo apenas aos créditos subordinados.

Art. 187. A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:

I - União;

II - Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e pró rata;

III - Municípios, conjuntamente e pró rata.

Art. 188. São extraconcursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 1º Contestado o crédito tributário, o juiz remeterá as partes ao processo competente, mandando reservar bens suficientes à extinção total do crédito e seus acrescidos, se a massa não puder efetuar a garantia da instância por outra forma, ouvido, quanto à natureza e valor dos bens reservados, o representante da Fazenda Pública interessada.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos processos de concordata.

Comentário: A execução fiscal não é obrigatoriamente habilitada no juízo universal (onde estão os demais credores). No entanto, nada impede que a cobrança do crédito tributário seja feita juntamente aos demais credores. Havendo contestação do devedor acerca da legitimidade do crédito tributário, não compete ao juiz da falência decidir sobre o assunto. Neste caso, a controvérsia deverá ser remetida ao juízo competente, conforme determina o § 2º, do art. 188.

Vale dizer ainda que, não obstante o fato de o crédito tributário não se sujeitar ao concurso de credores, o CTN prevê o concurso de preferência entre as pessoas jurídicas de direito público, quando mais de uma for credora. Portanto, no momento do pagamento dos créditos tributários, deve-se seguir a ordem prescrita nos incisos do art. 187.

Art. 189. São pagos preferencialmente a quaisquer créditos habilitados em inventário ou arrolamento, ou a outros encargos do monte, os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo do de cujus ou de seu espólio, exigíveis no decurso do processo de inventário ou arrolamento.

Parágrafo único. Contestado o crédito tributário, proceder-se-á na forma do disposto no § 1º do artigo anterior.

Comentário: No processo de inventário ou arrolamento, o crédito tributário possui preferência absoluta, sendo pagos preferencialmente a quaisquer créditos habilitados em inventário ou arrolamento. Ademais, de acordo com o art. 187, o crédito tributário também não se sujeita à habilitação.

Cabe ainda citar que, havendo contestações, o juiz remete as partes ao processo competente, tal como consta no art. 188, § 1º, relativo ao processo de falência.

Art. 190. São pagos preferencialmente a quaisquer outros os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo de pessoas jurídicas de direito privado em liquidação judicial ou voluntária, exigíveis no decurso da liquidação.

Comentário: Aplicam-se neste caso, relativamente aos privilégios do crédito tributário, as mesmas regras descritas e explicadas do art. 189.

Art. 191. A extinção das obrigações do falido requer prova de quitação de todos os tributos. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

Art. 191-A. A concessão de recuperação judicial depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos, observado o disposto nos arts. 151, 205 e 206 desta Lei. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

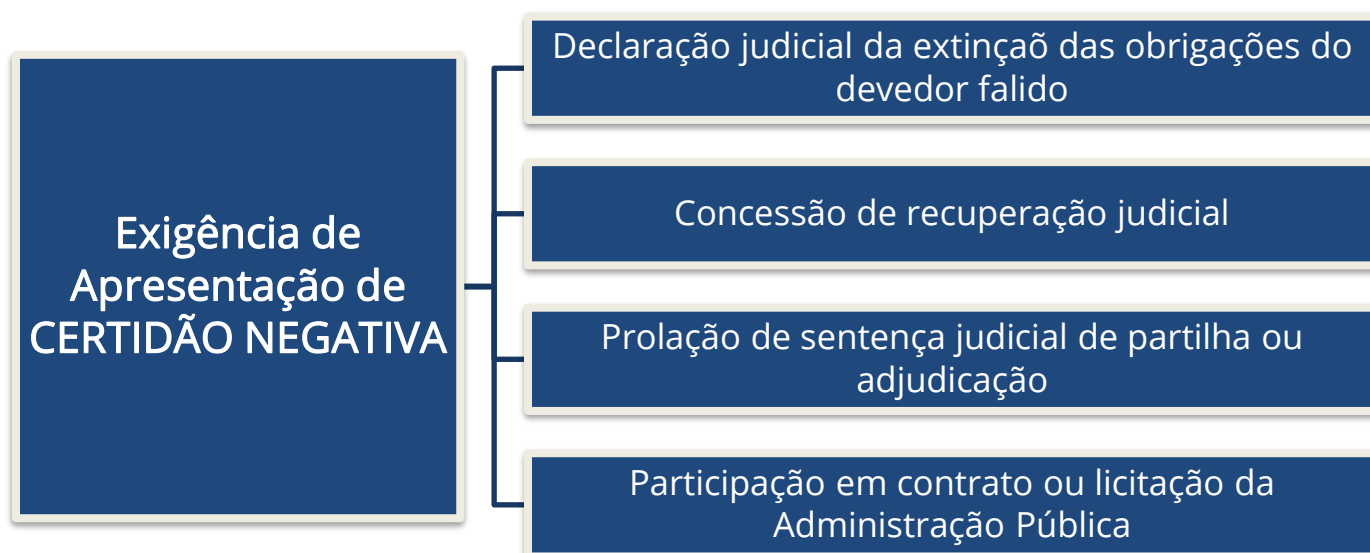
Art. 192. Nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas.

Art. 193. Salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que o contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre.

Comentário: Inobstante o fato de terem sido previstos na seção que trata das preferências (ou privilégios) do crédito tributário, os arts. 191 a 193 referem-se a verdadeiras garantias ao crédito tributário, já que se resumem na exigência de prova de quitação dos tributos, seja para extinção das obrigações do devedor falido, concessão de recuperação judicial, julgamento de partilha ou adjudicação, ou até mesmo para licitação.

Em suma, são as seguintes situações que exigem do sujeito passivo a apresentação de certidão negativa, comprovando a quitação de todos os tributos:

- Declaração judicial da extinção das obrigações do devedor falido (CTN, art. 191);
- Concessão de recuperação judicial (CTN, art. 191-A);
- Prolação de sentença judicial de partilha ou adjudicação (CTN, art. 192)*;
- Participação em contrato ou licitação da Administração Pública (CTN, art. 193) **;

Observação:
***** - Todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas.
****** - Todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre.

TÍTULO IV - ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

CAPÍTULO I - Fiscalização

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Comentário: É importante observar que, pela redação do art. 194, do CTN, até mesmo as pessoas que gozem de imunidade tributária ou isenção de caráter pessoal submetem-se às disposições contidas neste capítulo, relativamente às obrigações perante as autoridades administrativas, no cumprimento de suas atribuições.

Além disso, as autoridades fiscais têm o direito de examinar os livros, arquivos e documentos do sujeito passivo, e este tem o dever de exibi-los, ainda que haja lei excluindo ou limitando essa prerrogativa fiscal. É claro que a fiscalização deve se limitar ao objeto da investigação. Dando efetividade a esta norma, o par. único, do art. 195, determina a conservação dos livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Em relação ao art. 196, o Termo de Início de Fiscalização estabelece a data em que a atividade fiscalizatória teve início, possuindo três efeitos relevantes: determina a data inicial para contagem do prazo máximo para conclusão das diligências, antecipa a contagem do prazo decadencial e afasta a espontaneidade do sujeito passivo.

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

III - as empresas de administração de bens;

IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V - os inventariantes;

VI - os síndicos, comissários e liquidatários;

VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Comentário: No art. 197, do CTN, foram previstas as pessoas obrigadas a prestar informações à autoridade administrativa, relativas a bens, negócios ou atividades de terceiros, no interesse da fiscalização tributária. Evidentemente, tal obrigação não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 1o Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2o O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 3o Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

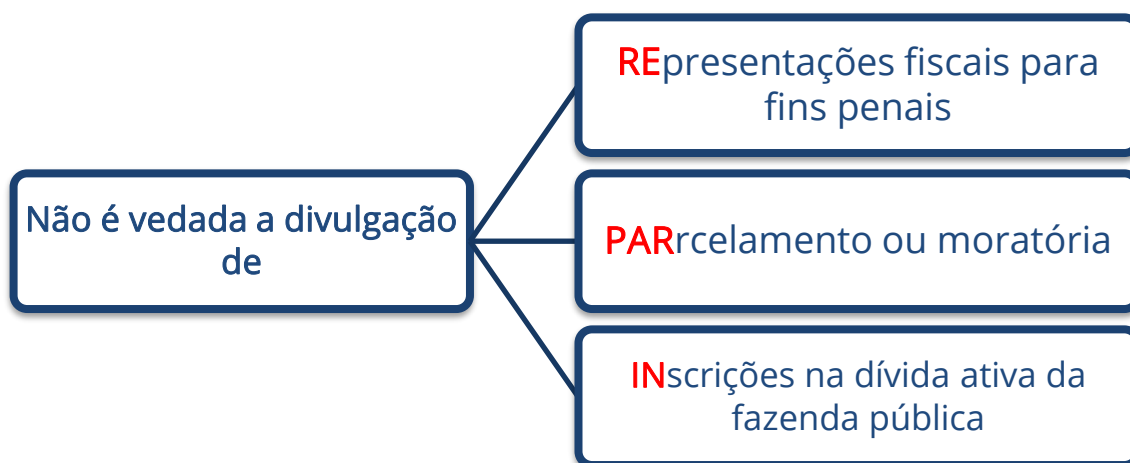
I – representações fiscais para fins penais; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

III – parcelamento ou moratória. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Comentário: No exercício da atividade de fiscalização, a autoridade administrativa obtém as informações necessárias para efetuar o lançamento tributário. A maioria dessas informações está relacionada à situação econômica do sujeito passivo, motivo pelo qual a autoridade fiscal tem o dever de mantê-las em sigilo. Trata-se do sigilo fiscal.

O § 1º, do art. 198, estabelece situações em que ocorre apenas a transferência do sigilo a outros órgãos, que pode ser por meio de requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça ou solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública.

No § 3º, no entanto, são citadas três situações que configuram verdadeiras exceções ao sigilo fiscal. São elas:

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Comentário: O fato de cada ente federativo dispor de um banco de dados próprio, em função das características peculiares dos tributos de sua competência, torna-se muito proveitoso o compartilhamento de tais informações com os demais entes, no sentido de promover uma fiscalização mais efetiva. Trata-se de mais um caso de transferência de informações sigilosas.

Do mesmo modo, a Fazenda Pública da União também está autorizada a firmar tratados, acordos ou convênios, com o intuito de permutar informações com Estados estrangeiros, sempre no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos.

Art. 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação dê medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.

Comentário: O dispositivo permite que as autoridades administrativas requisitem auxílio de força pública, isto é, apoio policial, se for o caso, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação dê medida prevista na legislação tributária. O objetivo é conferir maior efetivamente às ações promovidas pelas autoridades fiscais.

CAPÍTULO II - Dívida Ativa

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

Comentário: Após a constituição definitiva do crédito tributário, não havendo pagamento por parte do sujeito passivo ou qualquer medida judicial ou administrativa que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, cabe à Fazenda Pública proceder à inscrição do crédito tributário em dívida ativa. Obviamente, dívida ativa tributária é aquela proveniente de crédito dessa natureza.

O par. único do art. 201, do CTN, estabelece que a fluência de juros de mora não exclui a liquidez do crédito. Portanto, ainda que os juros de mora sejam acrescentados ao valor total da dívida, a liquidez (o valor exato) do crédito tributário não deixa de existir, pois se trata apenas de operação aritmética para o cálculo dos encargos acrescidos.

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

Comentário: O CTN estabeleceu algumas informações de presença obrigatória no termo de inscrição da dívida ativa. São informações essenciais para identificar o sujeito passivo, a fundamentação legal e a natureza da dívida, data de inscrição etc.

Havendo erros ou omissão dos requisitos estabelecidos, será nula a inscrição e o processo de cobrança dela decorrente. No entanto, a nulidade pode ser sanada até a decisão de primeira instância, substituindo-se a certidão nula, e devolvendo ao sujeito passivo o prazo para defesa, que somente versará sobre a parte modificada.

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

Comentário: Estando a dívida regularmente inscrita, goza de presunção relativa de certeza e liquidez, admitindo, obviamente, prova em contrário por parte do sujeito passivo. É o caso, por exemplo, do sujeito passivo que recolhe o tributo e o sistema da Fazenda Pública não detecta o pagamento. Sendo o crédito inscrito em dívida ativa, poderá o sujeito passivo apresentar o comprovante de pagamento.

CAPÍTULO III - Certidões Negativas

Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

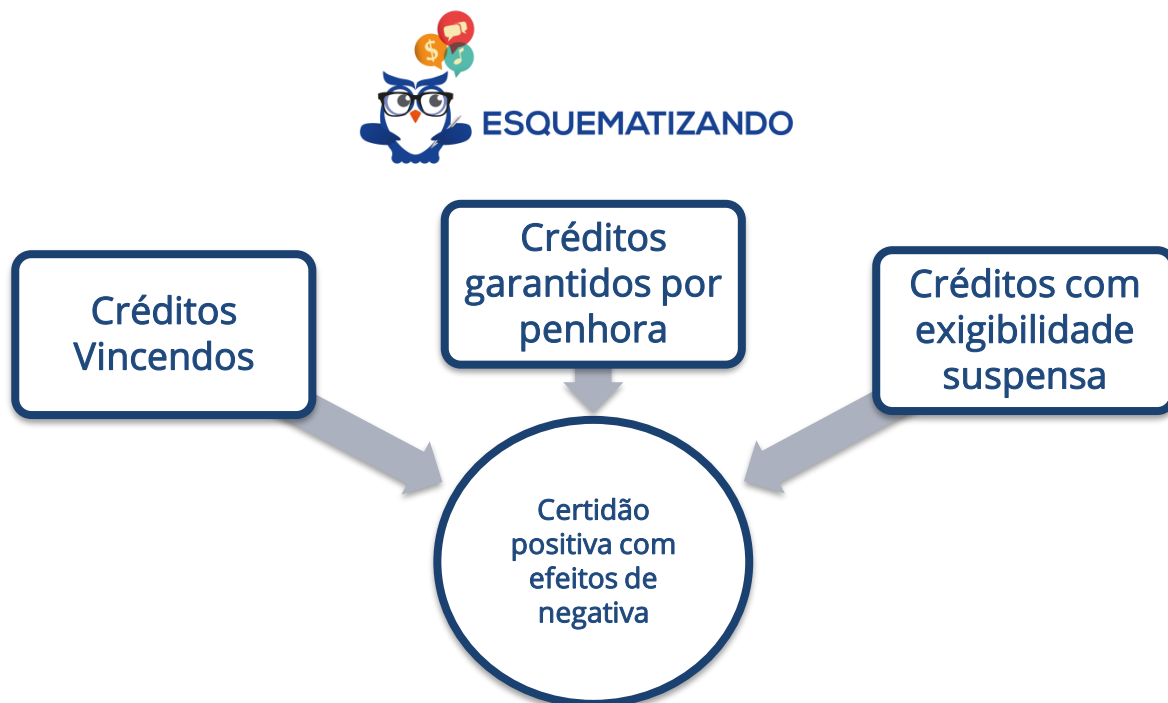
Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

Comentário: As certidões negativas de débitos (CND) são o documento capaz de comprovar a inexistência de débito de determinado contribuinte, de determinado tributo ou relativo a determinado período. Trata-se, então, do documento que comprova a quitação dos tributos devidos ou a sua regularidade fiscal!

Devemos nos atentar para o fato de que é possível que o sujeito passivo tenha débitos, mas esteja em situação regular perante o Fisco. Nesta situação, expede-se, em vez de certidão negativa, a certidão positiva com efeitos de negativa (CPEN). Ou seja, a certidão é positiva, pois o sujeito passivo possui débito. No

entanto, a certidão possui efeitos de negativa, já que é como se fosse esta, ou seja, o sujeito passivo está em situação regular.

Vejamos as situações descritas no CTN como ensejadoras de emissão da CPEN:

Art. 207. Independentemente de disposição legal permissiva, será dispensada a prova de quitação de tributos, ou o seu suprimento, quando se tratar de prática de ato indispensável para evitar a caducidade de direito, respondendo, porém, todos os participantes no ato pelo tributo porventura devido, juros de mora e penalidades cabíveis, exceto as relativas a infrações cuja responsabilidade seja pessoal ao infrator.

Comentário: De acordo com o art. 207, do CTN, ainda que não haja lei dispondo nesse sentido, fica dispensada a apresentação de CND, quando se tratar de prática de ato indispensável para evitar a caducidade de direito. É o caso, por exemplo, de uma empresa que não possui tempo suficiente para apresentar CND com o objetivo de participar de um processo licitatório, já que a emissão da certidão pode ser fornecida em até 10 dias, conforme par. único, do art. 205.

Destaque-se que, neste caso, todos os participantes no ato respondem pelo tributo porventura devido, bem como os juros de mora e as penalidades cabíveis, com exceção daquelas cuja responsabilidade seja pessoal do infrator.

Art. 208. A certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não exclui a responsabilidade criminal e funcional que no caso couber.

Comentário: O dispositivo prevê que o servidor público que tiver expedido CND com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, será pessoalmente responsável pelo crédito tributário (aquele que deixou de constar na certidão "negativa" expedida) e pelos juros de mora acrescidos. Ademais, fica o servidor sujeito às sanções penais e administrativas cabíveis.

DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS

Art. 209. A expressão "Fazenda Pública", quando empregada nesta Lei sem qualificação, abrange a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Art. 210. Os prazos fixados nesta Lei ou legislação tributária serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Art. 211. Incumbe ao Conselho Técnico de Economia e Finanças, do Ministério da Fazenda, prestar assistência técnica aos governos estaduais e municipais, com o objetivo de assegurar a uniforme aplicação da presente Lei.

Art. 212. Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.

Art. 213. Os Estados pertencentes a uma mesma região geo-econômica celebrarão entre si convênios para o estabelecimento de alíquota uniforme para o imposto a que se refere o artigo 52.

Parágrafo único. Os Municípios de um mesmo Estado procederão igualmente, no que se refere à fixação da alíquota de que trata o artigo 60.

Art. 214. O Poder Executivo promoverá a realização de convênios com os Estados, para excluir ou limitar a incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, no caso de exportação para o exterior.

Art. 215. A lei estadual pode autorizar o Poder Executivo a reajustar, no exercício de 1967, a alíquota de imposto a que se refere o artigo 52, dentro de limites e segundo critérios por ela estabelecidos.

Art. 216. O Poder Executivo proporá as medidas legislativas adequadas a possibilitar, sem compressão dos investimentos previstos na proposta orçamentária de 1967, o cumprimento do disposto no artigo 21 da Emenda Constitucional nº 18, de 1965.

Art. 217. As disposições desta Lei, notadamente as dos arts 17, 74, § 2º e 77, parágrafo único, bem como a do art. 54 da Lei 5.025, de 10 de junho de 1966, não excluem a incidência e a exigibilidade: (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 1966)

I - da "contribuição sindical", denominação que passa a ter o imposto sindical de que tratam os arts 578 e seguintes, da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no art. 16 da Lei 4.589, de 11 de dezembro de 1964; (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 1966)

II - das denominadas "quotas de previdência" a que aludem os arts 71 e 74 da Lei 3.807, de 26 de agosto de 1960 com as alterações determinadas pelo art. 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, que integram a contribuição da União para a previdência social, de que trata o art. 157, item XVI, da Constituição Federal; (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 1966) (Vide Ato Complementar nº 27, de 1966)

III - da contribuição destinada a constituir o "Fundo de Assistência" e "Previdência do Trabalhador Rural", de que trata o art. 158 da Lei 4.214, de 2 de março de 1963; (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 1966)

IV - da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, criada pelo art. 2º da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966; (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 1966)

V - das contribuições enumeradas no § 2º do art. 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, com as alterações decorrentes do disposto nos arts 22 e 23 da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966, e outras de fins sociais criadas por lei. (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 1966)

Art. 218. Esta Lei entrará em vigor, em todo o território nacional, no dia 1º de janeiro de 1967, revogadas as disposições em contrário, especialmente a Lei n. 854, de 10 de outubro de 1949. (Renumerado do art. 217 pelo Decreto-lei nº 27, de 1966)

Comentário: Como se sabe, o CTN é uma norma bastante antiga, sendo vários de seus dispositivos inaplicáveis no atual ordenamento jurídico. Portanto, considerando o que costuma ser cobrado em provas, dos arts. 209 a 218, apenas são relevantes e merecem comentários os arts. 209 e 210.

O art. 209 apenas esclarece que a expressão "Fazenda Pública", quando empregada no CTN sem qualificação, abrange a Fazenda Pública de todos os entes, ou seja, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

O art. 210 refere-se à contagem dos prazos fixados tanto no CTN como na legislação tributária, a qual, como vimos no art. 96, abrange os mais diversos atos normativos que disponham sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. A regra dispõe que o início do prazo é contado no dia útil seguinte ao do início do prazo e termina no dia de expediente normal na repartição em que o processo corra ou o ato deva ser praticado. Sendo o caso de dia não útil, o vencimento deve ser no dia útil seguinte. Por fim, a contagem do referido prazo é contínua, ou seja, não se suspende em finais de semana e feriados.

ENCERRAMENTO

Chegamos ao final do nosso CTN Comentado! Não deixem de ler esta lei quantas vezes forem necessárias para que vocês consigam memorizar ao máximo os seus dispositivos.

Esperamos que vocês tenham gostado do material e que, além disso, lhes seja útil na jornada de estudos rumo à aprovação! ☺

Se vocês desejarem conhecer nossos cursos no Estratégia Concursos, basta acessarem o link a seguir: *https://www.estrategiaconcursos.com.br/cursosPorProfessor/fabio-dutra-3329/*

Vocês poderão acessar as aulas demonstrativas gratuitamente!

Bons estudos e muito sucesso!!!

Prof. Fábio Dutra
Instagram: @ProfFabioDutra
YouTube: FabioDutraProf